LA DIMENSIONE GLOBALE DELLA FINANZA E DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

Atti del Convegno annuale
di Contabilità Pubblica
Pisa 6-7 dicembre 2018

a cura di
Alessandro Balestrino, Michele Bernasconi
Stefano Campostrini, Giovanna Colombini
Marcello Degni, Pasquale Ferro,
Pier Paolo Italia, Vanessa Manzetti

Erasmus+

Direttore

Giovanna Colombini

Comitato scientifico

Annamaria Angiuli, Alberto Azzena, Carla Barbati, Alessandro Balestrino
Luigi Benvenuti, Giuseppe Caia, Stefano Campostrini, Vincenzo Caputi Jambrenghi
Aldo Carosi, Roberto Cavallo Perin, Salvatore Cimini, Francesco Dal Canto
Marcello Degni, Giuseppe Di Gaspare, Ruggiero Di Pace, Domenico D'Orsogna
Marina D'Orsogna, Clemente Di San Luca, Alfredo Fioritto, Loredana Giani
Walter Giulietti, Maria Immordino, Fulco Lanchester, Fulvio Longavita
Francesco Manganaro, Fabio Merusi, Antonio Pedone, Eugenio Picozza
Ferdinando Pinto, Mario Pischedda, Andrea Pertici, Aristide Police, Guido Rivosecchi
Riccardo Ursi, Aldo Sandulli, Maria Alessandra Sandulli, Antonio Saitta
Franco Gaetano Scoca, Rolando Tarchi, Alberto Zanardi

Collana *Itinerari di Diritto pubblico e di Finanza pubblica*

La Collana "Itinerari di Diritto pubblico e di Finanza pubblica", è istituita al fine di promuovere l'approccio interdisciplinare sui temi delle gestioni pubbliche, sia con gli Atti dei Convegni annuali di contabilità e finanza pubblica, sia con studi monografici che affrontino le diverse declinazioni che, nell'attuale scenario politico ed economico, è venuto ad assumere il "diritto del bilancio".
Infatti lo studio del diritto del bilancio spazia dai rapporti governo-parlamento nei processi decisionali di finanza pubblica, alla tutela dei diritti fondamentali, ai rapporti con le Istituzioni europee ed ai sistemi di controllo nazionali ed europei sulle finanze pubbliche, ai finanziamenti nazionali e sovranazionali del debito pubblico e alle relative ricadute sul sistema economico e sociale dello Stato ed a molti altri aspetti che riguardano l'agire delle amministrazioni pubbliche.
L'intento della Collana è dunque quello di riaccendere l'attenzione su questi e su altri temi che interessano il diritto del bilancio, con un approccio che, nel far emergere la forte interdisciplinarietà, non trascuri anche l'apporto di studi comparati.
A tal fine la Collana è suddivisa in quattro Sezioni: una Sezione dedicata agli Atti dei Convegni annuali di contabilità e finanza pubblica, una Sezione dedicata agli studi monografici, una Sezione dedicata ai saggi, ed una Sezione dedicata alla manualistica.

LA DIMENSIONE GLOBALE DELLA FINANZA E DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

Atti Convegno Annuale di Contabilità Pubblica
Pisa 6-7 dicembre 2018

a cura di

Alessandro Balestrino, Michele Bernasconi
Stefano Campostrini, Giovanna Colombini
Marcello Degni, Pasquale Ferro
Pier Paolo Italia, Vanessa Manzetti

Editoriale Scientifica

Cofinanziato dal
programma Erasmus+
dell'Unione europea

Il sostegno della Commissione europea alla produzione di questa pubblicazione non costituisce un'approvazione del contenuto, che riflette esclusivamente il punto di vista degli autori, e la Commissione non può essere ritenuta responsabile per l'uso che può essere fatto delle informazioni ivi contenute.

Proprietà letteraria riservata

© Copyright 2020 Editoriale Scientifica s.r.l.
via San Biagio dei Librai, 39 - 80138 Napoli
www.editorialescientifica.com info@editorialescientifica.com
ISBN 978-88-9391-842-8

In ricordo di Antonio Brancasi e Paolo De Ioanna

SOMMARIO

SALUTI INTRODUTTIVI

Paolo Maria Mancarella 13
Michele Bugliesi 15
Alessandro Balestrino 17
Angelo Buscema 19
Adolfo Teobaldo De Girolamo 23
Alessandro Petretto 27
Stefano Campostrini 29

QUESTIONI GENERALI

Il diritto del bilancio nella dimensione globale della contabilità e della finanza pubblica 33
Giovanna Colombini

Le regole europee di finanza pubblica: un bilancio delle recenti riforme 69
Marco Buti

Forme di governo e politiche di bilancio: un excursus storico (1948-2012) 79
Giuseppe di Gaspare

Il ruolo del *fiscal council* 93
Giuseppe Pisauro

LE BASI INFORMATIVE DELLA FINANZA E DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

Le basi dati di finanza pubblica 105
Daniela Monacelli

Le basi dati della Tesoreria statale e il SIOPE+ 131
Pasquale Ferro, Stefano Ranucci

Il SEC2010 163
Luca Ascoli

Il processo di riforma della contabilità pubblica e la qualità dei dati di base delle statistiche di finanza pubblica 171
Gian Paolo Oneto

IL DIRITTO DEL BILANCIO NELLA DIMENSIONE EUROPEA E IN QUELLA NAZIONALE

Interessi finanziari e prestazioni sociali nella dimensione europea e in quella nazionale 181
Aldo Carosi

L'evoluzione del diritto del bilancio. Dalla teoria della legge formale alla regia allocativa delle risorse finanziarie destinate alla finanza pubblica allargata 213
Marsid Laze

No taxation without representation. I principi di *accountability* pubblica nella dimensione europea e il tentativo di Eurostat di adattare i principi della contabilità privatistica 241
Monica Bergo

Armonizzazione dei conti pubblici e informazione dei cittadini nelle comunità territoriali 259
Chiara Bergonzini

Le relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali. Profili comparati con l'esperienza tedesca 275
Giovanni Boggero

Equilibrio dinamico del bilancio, tutela dei diritti sociali e limiti alla discrezionalità del legislatore. Riflessioni a margine di alcune recenti pronunce della Corte costituzionale 295
Emanuele Talarico

IL SISTEMA DEI CONTROLLI SULLA FINANZA PUBBLICA

I controlli nelle diverse fasi dei procedimenti legislativi 315
Nicola Lupo

Il controllo della Corte costituzionale nell'impiego delle risorse pubbliche. Il caso degli avanzi di amministrazione e del Fondo pluriennale vincolato 335
Guido Rivosecchi

I controlli della Corte dei conti 355
Maria Teresa Polito

Le criticità finanziarie dei comuni. La connessione tra programmato e realizzato attraverso il bene pubblico bilancio 365
Marcello Degni

Il nuovo ruolo dei giudici contabili e dell'attività di controllo nel contesto delle politiche di coesione 381
Annarita Iacopino, Vanessa Manzetti

Industria 4.0: non soltanto rischi occupazionali 403
D. Burgalassi, T. Luzzati, S. Ialenti

LA VIOLAZIONE DELLE REGOLE DI FINANZA E CONTABILITÀ PUBBLICA E I RIMEDI GIURISDIZIONALI

Le azioni giurisdizionali a tutela degli equilibri di finanza pubblica 417
Mario Pischedda

Le responsabilità per danno agli equilibri di finanza pubblica 435
Aristide Police

Equilibri di finanza pubblica nella prospettiva del buon andamento delle amministrazioni pubbliche 451
Salvatore Cimini

Brevi riflessioni sul litisconsorzio necessario nel processo contabile di responsabilità amministrativa 477
Valentina Giomi

SALUTI INTRODUTTIVI

Paolo Maria Mancarella*

Sono passati quasi due decenni dall'ultimo convegno nazionale di contabilità pubblica. Una tradizione per troppo tempo interrotta e che oggi riprendiamo con un nuovo approccio multidisciplinare, reso necessario da uno scenario internazionale profondamente mutato negli anni.
Negli interventi di queste due giornate tornano, così, ad incontrarsi segmenti disciplinari essenziali per affrontare questo tema e gli stessi vengono messi in dialogo con nuovi "saperi", fondamentali per una sua disamina più puntuale.
Le nuove sfide che quotidianamente la globalizzazione e la digitalizzazione pongono davanti ai dirigenti pubblici richiedono, d'altronde, una visione più ampia dei problemi rispetto al passato, in modo da trovare soluzioni talvolta inedite.
Una capacità, questa, che può discendere solo da una frequentazione e da una commistione di discipline diverse. Quella che, ormai da tempo, insegniamo qui a Pisa nelle nostre lauree magistrali e nei master in governance dell'amministrazione pubblica, contribuendo così alla formazione di una nuova generazione di dirigenti e, attraverso di loro, al futuro del Paese.
Quello della contabilità pubblica è, d'altronde, un tema estremamente caro al nostro Ateneo, che è tra i pochi in Italia ad aver attivato corsi specifici e l'unico in Europa ad aver stipulato un Protocollo di intesa con la Corte dei conti europea per la diffusione delle problematiche attinenti a questa materia; sviluppando l'analisi delle politiche pubbliche in molti progetti nazionali (PRIN) e di livello europeo, con l'attivazione di un modulo Jean Monnet.
È così un grande onore poter ospitare il primo di quella che spero possa essere una nuova serie di *Convegni nazionali di contabilità pubblica*. Sono convinto che negli interventi di queste due giornate troverete strumenti, spunti di riflessione ed indicazioni importanti per affrontare con maggior consapevolezza ed efficacia il futuro della contabilità pubblica.

---

* Rettore Università di Pisa.

Michele Bugliesi*

Lungo un arco di 25 anni, tra il 1976 e il 2001, sono stati organizzati una serie di Convegni nazionali di contabilità pubblica, in cui la cultura giuridica ed economica più vicina alla tematica dei conti pubblici (Corte dei conti, Banca d'Italia, Ragioneria generale dello stato) si è confrontata sulle trasformazioni sviluppate dal lento processo di evoluzione dello strumentario normativo di decisione di bilancio. L'arco temporale va dall'avvio delle manovre di finanza pubblica (la legge 468 è del 1978) all'introduzione della moneta unica (1 gennaio 2002) e si sovrappone quasi perfettamente alla vita della Commissione tecnica per la spesa pubblica, un organismo di analisi dei conti e delle politiche pubbliche che ha operato, presso il ministero del tesoro, dal 1981, anno della sua istituzione (art. 32 della legge 119 del 30 marzo 1981), al 2003, anno della sua soppressione (art. 3 della legge 289 del 27 dicembre 2002).

Gli incontri si sono svolti nei primi anni presso l'università di Perugia e, in seguito in altre città italiane. Le relazioni e gli interventi sono stati svolti nei vari anni dai maggiori esponenti della cultura giuridico-contabile e economico-finanziaria italiana.

La riedizione dei Convegni nazionali di contabilità pubblica può esprimere oggi, nel mutato scenario, nuove potenzialità. Mettere in campo un momento periodico di approfondimento scientifico fra "corpi specializzati", preposti in vario modo, alla finanza pubblica (la Corte dei conti, la Ragioneria generale dello stato, la Banca d'Italia, Ufficio parlamentare del bilancio), e l'Università, con particolare riferimento alle discipline delle contabilità pubblica e della Scienza delle finanze (e diritto finanziario), può essere molto utile.

Per un profilo teorico, prospettato dalla necessità di riannodare segmenti disciplinari da troppo tempo trascurati, al fine di valorizzare la natura di bene pubblico del bilancio (la recente giurisprudenza costituzionale ha mostrato come questi temi non attengano a tecnicismi giuridico-contabili, ma all'essenza stessa della democrazia). Ma anche per un profilo pratico, che consiste nel fornire nuova linfa alle lauree magistrali e ai master in governance dell'amministra-

* Rettore Università Ca' Foscari.

zione pubblica, che formano i dirigenti pubblici del futuro, chiamati ad agire in un'amministrazione sempre più digitale e globale.
Il progetto è promosso dalle università di Ca' Foscari e di Pisa, dove si terranno, ad anni alterni, i Convegni nazionali di contabilità pubblica.
Il primo convegno è quello che si apre oggi a Pisa, il secondo si terrà a Venezia nel 2019.
Il programma del convegno di oggi e domani affronta il tema della governance europea della finanza pubblica. Le regole europee stanno vivendo un momento cruciale. È molto importante effettuare un bilancio delle recenti riforme e analizzare le prospettive di innovazione in cantiere, che si propongono una modifica del patto di stabilità e crescita nell'auspicata direzione di una maggiore integrazione. Per questo ne abbiamo fatto il tema di apertura del convegno, invitando chi, a Bruxelles, questo processo sta seguendo direttamente.
Altro aspetto messo a tema è quello delle basi informative di finanza pubblica nell'era dei Big Data. Le innovazioni tecnologiche rivoluzionano significativamente l'approccio alla finanza pubblica, sotto il profilo della programmazione delle risorse, della gestione efficace ed efficiente, dei controlli (collaborativi e repressivi). Di questi temi si occupano le tre sessioni successive a quella sulle basi informative, mettendo in campo un confronto interdisciplinare tra giuristi, economisti e scienziati sociali.
Ma c'è di più. La trama delle relazioni programmate fa intravedere il bilancio dell'intero sistema multilivello come bene pubblico, sintesi del conflitto di interessi che anima le società complesse. Per questo, come la recente giurisprudenza costituzionale ha negli ultimi anni ribadito in molte sentenze, è necessario un robusto telaio normativo, per regolare la composizione degli interessi confliggenti garantendo un appropriato utilizzo delle risorse pubbliche e, soprattutto, per favorire il processo cognitivo, essenziale per il consolidamento della democrazia. Il bilancio pubblico incide su diritti, doveri, prerogative, di cittadini e imprese. È per questo uno snodo fondamentale della democrazia. Anche per questo ritengo molto utile la riedizione dei Convegni nazionali di Contabilità Pubblica che il Ca' Foscari, insieme all'università di Pisa, ha messo in campo. Per questo buon lavoro e arrivederci a Venezia nel 2019.

Alessandro Balestrino*

È con estremo piacere che mi accingo oggi ad aprire questo Convegno nazionale di contabilità pubblica, organizzato nel quadro della convenzione tra il Dipartimento di Economia della Università Ca' Foscari e il Dipartimento di Scienze Politiche dell'Università di Pisa.

Tra il 1976 e il 2001, come molti ricorderanno, questi convegni venivano organizzati annualmente, permettendo a illustri colleghi, provenienti sia dal mondo accademico che da quello delle Istituzioni, di confrontarsi su tematiche complesse e in continua evoluzione normativa e giurisprudenziale della finanza pubblica. Sono lieto che, grazie al contributo fondamentale della Prof.ssa Giovanna Colombini, siamo oggi in grado di rilanciare questa onorata tradizione, ospitando a Pisa la prima edizione di una nuova serie dei Convegni nazionali di contabilità pubblica.

Non ci potrebbero essere tempi migliori per riprendere in modo regolare tale dibattito, che a livello scientifico si mostra sempre più improntato ad una fortissima interdisciplinarietà, racchiudendo in sé considerazioni giuridiche, politico-sociali ed economiche, espressioni di saperi diversi il cui studio trova però una collocazione, una casa comune, all'interno di un dipartimento di scienze politiche quale questo di cui sono direttore.

Infatti, come risulta dallo stesso programma di queste giornate di studio, i temi che saranno affrontati vedono coinvolte diverse discipline tutte tese a rappresentare le dinamiche che ruotano attorno alla finanza pubblica. La comprensione di fenomeni economici e socio-politici è essenziale per il nuovo diritto del bilancio pubblico, il quale bilancio, come ha sottolineato la giurisprudenza costituzionale, è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente pubblico, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche; infatti, come ricordato in più occasioni da figure istituzionali quali il Presidente della Repubblica, è chiaro che, in mancanza di finanze pubbliche solide e stabili, non risulta possibile tutelare i diritti sociali in modo efficace e duraturo, assicurando equità intra- e inter-generazionale.

Mi preme evidenziare, in apertura, come l'Università di Pisa sia una delle poche sedi universitarie in Italia ad aver attivato, negli anni, insegnamenti di contabilità pubbli-

* Direttore Dipartimento di Scienze Politiche dell'Università di Pisa.

ca, e sia, ad oggi, l'unica Università europea ad aver stipulato un Protocollo di intesa con la Corte dei conti europea, sviluppando l'analisi delle politiche pubbliche in molti progetti nazionali (PRIN) e di livello europeo, con l'attivazione, fra l'altro, di un modulo Jean Monnet. È in questo solco che si colloca la suddetta convenzione tra il Dipartimento di Economia della Università Ca' Foscari e il Dipartimento di Scienze Politiche dell'Università di Pisa.

È il caso di ricordare che la riedizione dei Convegni nazionali di contabilità pubblica, da svolgere, ad anni alterni, nelle due sedi universitarie di Pisa e Venezia, può esprimere oggi, nel mutato scenario, nuove potenzialità e mettere in campo un momento periodico di approfondimento scientifico fra, da un parte, le Istituzioni preposte in vario modo al governo e al controllo della finanza pubblica e, dall'altra, l'Università, con particolare riferimento alle discipline del diritto contabile pubblico e della scienza delle finanze.

La Convenzione che abbiamo sottoscritto, della durata di quattro anni, ci permetterà di organizzare, oltre alle naturali attività connesse al Convegno nazionale di contabilità pubblica, anche attività scientifiche, strumentali e/o di collaborazione, o comunque di interesse generale dell'Ateneo e attività didattiche, compresi tra l'altro insegnamenti non curriculari, summer school, seminari, cicli di conferenze che andranno ad incrementare l'offerta formativa dell'Ateneo. Inoltre, sempre nell'ambito della Convenzione, potranno essere attivate borse di avviamento alla ricerca.

Venendo a questo punto a trattare delle tematiche che si affronteranno nelle due giornate di studio, appare rilevante il riferimento al quadro giuridico-economico europeo della finanza pubblica e dunque alle regole della nuova governance economica europea ed al loro impatto sugli ordinamenti nazionali. Analisi dalla quale emergerà l'importanza dei Big data e delle problematiche relative al diritto del bilancio nella dimensione nazionale; vi sarà poi il tema pregnante del sistema dei controlli sulla finanza pubblica con un focus sulle responsabilità e sui rimedi giurisdizionali.

Prima di dare la parola ai relatori, tengo a sottolineare la mia soddisfazione da docente universitario e studioso di finanza pubblica, oltreché da direttore, nell'aprire questo primo Convegno alla presenza di molti studenti e giovani ricercatori, a conferma dell'interesse che tale materia riveste per le generazioni presenti e per quelle future.

A questo punto non mi resta che augurare buon lavoro a tutti i relatori ringraziandoli ancora per la loro partecipazione a questa iniziativa.

Angelo Buscema*

Rammaricandomi di non poter partecipare a questo importante evento per impegni istituzionali, sono lieto di poter far giungere a tutti Voi il mio saluto e qualche spunto di riflessione sui temi che verranno affrontati nel corso di queste giornate.
Desidero innanzitutto ringraziare per il cortese invito a introdurre questa preziosa occasione di incontro e di scambio di idee ed esperienze tra accademici, rappresentanti di istituzioni ed operatori del settore su un tema che mi sta molto a cuore, la contabilità pubblica.
Sono fermamente convinto che queste manifestazioni siano il segno più tangibile e concreto di come si formi e si costruisca "il sapere" ed esprimo il mio compiacimento agli organizzatori dell'iniziativa per la felice scelta del titolo del Convegno di oggi, a mio avviso, di grande interesse anche per i non addetti ai lavori.
Penso che solo dal dibattito scientifico e dal confronto tra le diverse voci degli operatori i quali, a seconda del ruolo che rivestono, colgono aspetti o sfaccettature molteplici che, come in un prisma, si ricompongono organicamente, possa derivare un valido contributo allo studio di queste tematiche.
È l'occasione questa per migliorare il riconoscimento e l'approfondimento dei principi fondamentali della contabilità pubblica, per i quali un ruolo essenziale di guida è svolto dalla Corte dei conti, con il magistero della Corte costituzionale, della Suprema Corte di cassazione, degli operatori del diritto e l'apporto fondamentale delle Università per la sua diffusione e per l'insegnamento.
Il ruolo centrale del nostro Istituto nella tutela delle finanze pubbliche ci impone di contribuire allo studio rigoroso di una materia che costituisce lo strumento privilegiato e imprescindibile per assicurare il corretto impiego delle risorse pubbliche, per migliorare il processo decisionale e favorire la trasparenza sia delle procedure che della formazione dei conti.
Ho piacere, in questa sede, di ricordare l'opera di mio padre, Salvatore Buscema, figura rappresentativa nella cultura e nella ricerca in materia giuscontabilistica, che ha avuto il pregio di aver posto le fondamenta su cui, ancora oggi, posa la costruzione del sistema organico di contabilità pubblica.

---

* Presidente della Corte dei conti.

Un suo autorevole collega lo definì, in particolare, *homo faber*, uomo che pensa e dà concretezza alle sue teorie, sforzandosi di creare le regole pratiche.
La contabilità pubblica era, e lo è ancora oggi, come più volte affermato da mio padre, uno strumento al servizio della comunità, del quale la pubblica amministrazione può avvalersi per rappresentare e dare evidenza ai bisogni e agli interessi finanziari.
La Corte, come garante dei pubblici interessi finanziari della collettività, è consapevole della centralità di tale materia, quale scienza al servizio della cittadinanza, intesa a migliorare i diversi aspetti della convivenza sociale.
Per consentire il conseguimento di effettivi miglioramenti dei sistemi contabili nell'interesse dei singoli, degli enti e della comunità, occorre riconoscere alla tassonomia contabile la dignità scientifica adeguata alla sua importanza.
L'autonomia scientifica consente, in effetti, di imprimere agli studi quella serietà che una materia fondamentale per la vita sociale richiede, con benefici riflessi, relativamente alla gestione del denaro pubblico, sul sistema delle garanzie poste a favore della cittadinanza.
Si rende ormai necessario avviare un processo di valorizzazione di questa disciplina, il cui insegnamento presso gli istituti universitari ha oggi soltanto lo scopo di fornire competenze e strumenti idonei ad interpretare ed applicare le norme finanziarie.
Da più parti, infatti, viene espressa l'esigenza di favorire la comprensione e la lettura dei documenti contabili e finanziari degli enti pubblici.
In realtà, l'aumento negli anni della domanda degli studenti per la materia della contabilità, evidenziato dai loro piani di studi, ha dimostrato sia il crescente interesse per l'apprendimento dei contenuti che l'apprezzamento dell'utilità per la formazione professionale, in evidente contrasto con l'offerta delle strutture accademiche.
Con lo studio e un adeguato approfondimento scientifico dei principi che presiedono alla contabilità pubblica e alla realizzazione di sistemi contabili, si può contribuire a rendere la gestione del pubblico denaro, oltre che corretta e trasparente, anche snella e tempestiva.
La contabilità pubblica non è più, oggi, solo un "contenitore" di regole e principi che definiscono il *modus operandi* della pubblica amministrazione nell'ambito della finanza pubblica, ma si va evolvendo, abbracciando tutti gli aspetti concernenti la gestione del pubblico denaro.
È dunque necessario pervenire a un sistema veramente organico, con il quale raffrontare i singoli aspetti tecnico-giuridici, su cui poggiare la costruzione rigorosa e scientifica della materia, sganciando l'oggetto della contabilità pubblica dalla legge di contabilità generale dello Stato e dalle altre norme finanziarie, onde evitare, tra l'altro, che il contenuto venga rimesso alla mutevolezza delle indicazioni normative.
Il richiamo all'"autonomia" scientifica e didattica della disciplina contabile non va inteso come isolamento, ma come esigenza di peculiarità e approfondimento di aspetti gestori, in collaborazione con le altre discipline giuridiche, economiche e tecniche, trat-

tandosi di un fenomeno complesso che può essere riguardato da diversi punti di vista. La Corte dei conti, che ho l'onore di presiedere, in quanto garante dei pubblici interessi finanziari della collettività, intende continuare a fornire un valido contributo all'approfondimento della contabilità pubblica, procedendo nello sforzo sistemico e dogmatico che ha segnato tappe importanti nell'evoluzione della normativa e nella sua interpretazione, anche mediante la stipula di convenzioni con istituti operanti in tale settore e l'organizzazione di convegni e seminari che vedano coinvolti studiosi, operatori, giuristi ed accademici, dotati di interesse professionale e scientifico.

Favorire il confronto e il dialogo vivace e intelligente tra professionalità diverse, come in questa occasione, è indispensabile per consentire il rifiorire dell'autonomia scientifica della materia, il suo ammodernamento, nonché l'adeguamento dinamico ai cambiamenti culturali, anche provenienti dal contesto europeo.

Ritengo opportuno sensibilizzare i futuri studiosi della contabilità pubblica sulla sua oggettiva utilità, non soltanto per una loro più completa formazione professionale, ma anche per i suoi riflessi nei confronti della collettività della quale tutti facciamo parte. Ciò costituisce un dovere morale per chi ha scelto questo settore di studi.

Solo con l'autonomia didattica e scientifica è possibile presidiare questi valori, affinché siano lasciati alle generazioni future e stimolino processi di continuo approfondimento e studio.

Siamo ormai giunti in quella nuova era che mio padre vedeva "profilarsi all'orizzonte", in cui diventa nostro preciso dovere "predisporre e completare gli strumenti per una scrupolosa e trasparente gestione della cosa pubblica in tutti i suoi aspetti", basandoci su un nuovo modo di perseguire l'interesse dell'intera comunità.

Occorre potenziare l'insegnamento di questa disciplina a livello accademico, anche avvalendosi di magistrati della Corte dei conti, per fornire una piena conoscenza della materia che la renda agevolmente fruibile agli studenti, *in primis*, e a chiunque voglia documentarsi sullo stato dell'arte e sull'evoluzione della stessa.

Oggi, la Corte dei conti ha colto tale esigenza e, nell'ambito dei propri rapporti interistituzionali, ha ritenuto di favorire l'apertura al mondo accademico dando spazio a un dialogo con le istituzioni di formazione superiore, in particolare le Università. Ciò, anche al fine di agevolare un confronto costruttivo tra mondo accademico e operatori della contabilità pubblica.

Concludo queste rapide considerazioni, rivolgendo a Voi il mio più cordiale saluto e l'augurio di un proficuo lavoro, con l'auspicio sincero che questo Convegno possa rappresentare non solo un momento di riflessione, con nuove idee e stimolanti contributi, ma anche e soprattutto un punto di partenza per l'organizzazione di molti altri Convegni e tavole rotonde sulla contabilità pubblica.

Adolfo T. De Girolamo*

Sono lieto di rappresentare la Corte dei conti a questo importante evento in sostituzione del Presidente Buscema, che, impossibilitato a partecipare per impegni istituzionali, ha affidato a me l'incarico di far giungere il suo saluto, insieme a qualche spunto di riflessione sui temi che verranno affrontati nel corso di queste giornate.
Porre in rapporto la connotazione globale della gestione della finanza pubblica con il carattere globale delle regole contabili è tema di grande attualità e suggestione, che comporta, tra l'altro, inevitabili collegamenti con la considerazione del sistema di armonizzazione contabile e del suo stato di realizzazione, nonché delle criticità presenti.
Sono ben note le finalità del processo di armonizzazione delle regole che presiedono la redazione dei bilanci pubblici secondo criteri omogenei, volti a migliorare la trasparenza, l'attendibilità e la confrontabilità delle scritture contabili di tutte le amministrazioni pubbliche.
È un processo che costituisce uno strumento essenziale per la definizione di un quadro normativo della materia per la sostenibilità delle finanze pubbliche e che – oltre a dispiegare la sua azione sul piano dell'autonomia normativa contabile degli enti pubblici – estende in concreto i suoi effetti anche sul piano finanziario, in base al presupposto che una maggiore uniformità nella predisposizione degli strumenti di bilancio assicuri, in prospettiva, un miglior uso delle risorse pubbliche.
Non si tratta di una mera questione di tecnica contabile, ma della capacità di pervenire ad un quadro complessivo per attuare efficaci politiche di finanza pubblica, rispondere in modo adeguato alle attese dei partner europei, garantire i necessari servizi alla cittadinanza.
La riforma dell'ordinamento contabile degli enti territoriali di cui al d.lgs. 118 del 2011 (recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42) è, però, purtroppo, ancora in corso di metabolizzazione, anche per talune incertezze e mutevolezze normative; di tale situazione si rinviene puntuale analisi da parte della Corte dei conti nelle sue varie ar-

* Presidente Aggiunto della Corte dei conti.

ticolazioni, in particolare nel rapporto sul coordinamento della finanza pubblica – reso annualmente al Parlamento dalle SS RR in sede di controllo – e negli ultimi referti della Sezione delle autonomie sugli andamenti della finanza regionale e locale.
In tale ambito va anche tenuto presente il reiterato monito della Corte costituzionale, che ha avuto modo di affermare (tra le altre, nella sentenza n. 80 del 2017) che l'armonizzazione si colloca in una posizione autonoma e strumentale rispetto al coordinamento della finanza pubblica, cui è difficile pervenire se i bilanci delle amministrazioni non hanno la stessa struttura e se il percorso di programmazione e previsione non è temporalmente armonizzato con quello dello Stato.
Al momento, però, manca una cabina di regia in grado di promuovere un processo di "armonizzazione globale" dell'intero sistema contabile pubblico. Processo che potrebbe trovare facilitazione e impulso da una più diffusa cultura della contabilità pubblica e, quindi, da una maggiore consapevolezza della sua funzione strategica ai fini della migliore gestione delle risorse per l'erogazione di servizi ai cittadini.
In questo scenario rileva il ruolo della Corte dei conti, alla quale l'art. 100 della Costituzione affida il ruolo di custode e garante della gestione delle pubbliche finanze. Ruolo che trova una sua declinazione nelle leggi ordinarie che, nel definire le attribuzioni della Corte nei vari settori di pubblico interesse, la caratterizzano come "controllore globale" della finanza e della contabilità pubblica.
Possono rammentarsi la funzione di nomofilachia intestata alle SSRR in sede di controllo ed alla Sezione delle autonomie per le questioni di massima in materia di contabilità pubblica ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174 del 2012, le funzioni di controllo nei confronti dello Stato centrale, dei governi territoriali, degli enti che ricevono contributi pubblici o hanno comunque potere impositivo, nonché, sotto il profilo delle verifiche sui risultati della gestione, nei confronti di tutte le pubbliche amministrazioni, secondo la previsione della legge n. 20 del 1994. E, a chiudere il cerchio, l'intervento nei casi patologici per il ristoro del danno erariale e la giurisdizione in materia di contestazione delle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo (ad. es. in materia di piani di riequilibrio) e dell'inclusione di enti nell'elenco ISTAT delle amministrazioni pubbliche.
Può osservarsi, peraltro, che all'affidamento di queste competenze a tutto tondo non si è accompagnata una politica di rafforzamento strutturale della magistratura contabile, che oggi si trova ad operare *ultra vires*.
Sotto altro profilo, va detto che la gestione e il controllo della finanza pubblica non possono essere adeguatamente esercitati senza l'ausilio di idonei strumenti informativi. Le banche dati giocano un ruolo fondamentale ed è necessario che siano costantemente implementate per il miglioramento della qualità dei dati, al fine di consentire tanto agli organi decisori, quanto a quelli di controllo, di effettuare valutazioni corrispondenti alla realtà fattuale.
La Corte, da molto tempo attenta a questo ambito – oltre a mirare allo sviluppo di propri sistemi informativi – nella prospettiva della razionalizzazione delle fonti infor-

mative e del risparmio di spesa, ha fatto confluire il proprio *know how* nella banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP), per quanto riguarda i conti degli enti territoriali, e nella banca dati delle partecipazioni pubbliche, per quanto riguarda i dati degli organismi partecipati. Per entrambe le banche dati sono stati stipulati con il MEF appositi protocolli d'intesa con la previsione di Comitati di governo, cui partecipano rappresentanti della Corte e del MEF, per la gestione dei profili di comune interesse.
Questi, appena cennati, sono tutti argomenti che saranno trattati nel corso del Convegno che sarà anche occasione per migliorare il riconoscimento e l'approfondimento, nel quadro rinnovato degli ultimi anni, della contabilità pubblica, obiettivo di rilievo anche per la Corte dei conti, nel costante impegno interpretativo ed applicativo della disciplina, ai fini della tutela della finanza pubblica.

Alessandro Petretto*

Questa prima sessione del Convegno che ho il privilegio e il piacere di moderare si concentra su tre questione di carattere generale. Innanzitutto, un bilancio delle recenti riforme delle regole europee di finanza pubblica proposto da Marco Buti, uno dei protagonisti di queste tematiche per il prestigioso ruolo che ricopre in sede di Commissione europea. In secondo luogo, una riflessione critica sulle distorsioni del bilancio dello stato originate dalla dimensione globale della finanza, da parte di Giuseppe di Gaspare, un autore che si è già cimentato con diverse pubblicazioni su questo delicato tema. Infine, un'analisi economica del ruolo assunto in generale dagli organismi indipendenti (i *fiscal council*), nelle varie realtà internazionali, e in particolare dell'Ufficio Parlamentare del Bilancio in Italia, di cui Giuseppe Pisauro è il presidente.

Tutti e tre gli interventi hanno un denominatore comune, rappresentato dalla regolamentazione fiscale a livello supernazionale, per cui vorrei fornire alcuni spunti di carattere generale, forse per ulteriormente inquadrare le tre relazioni.

Una regola di bilancio è una disposizione di legge che impone dei vincoli duraturi alla politica fiscale, tramite limiti quantitativi posti agli aggregati di bilancio: la finalità base è il contenimento del debito pubblico su PIL o la sua espansione. Secondo il FMI, nel 2015, regole nazionali e sovranazionali erano attive in 93 paesi, con quelli dell'Area Euro all'avanguardia. Le regole possono essere collegate al *deficit,* al debito o alle spese pubbliche; possono essere fissate in termini nominali (limiti assoluti per il deficit finanziario, il deficit primario o il deficit corrente delle amministrazioni pubbliche), in termini reali (obbiettivi di riferimento per la crescita delle spese pubbliche) e in termini strutturali (miglioramenti del saldo corretto al ciclo). Le regole possono essere applicate *ex ante* (per il bilancio soggetto al voto) o *ex post* (sulla base dei risultati verificati). Possono essere approvate dalle assemblee delle amministrazioni pubbliche, centrali o regionali e locali, o sulla base di trattati internazionali, come è il caso dell'Euro zona (EA); possono essere stabilite con legge ordinaria o anche costituzionale. Una recente indagine del FMI ha rilevato come le regole siano generalmente più frequenti negli stati federali, negli stati con democrazie consolidate e stabilità politica, in paesi con regime di cambio fisso e aperti finanziariamente.

---

* Professore emerito Università di Firenze.

Le regole tendono a correggere le ricadute dei processi politici che incentivano i decisori a spendere troppo e a lasciar crescere il *deficit*. Questo si verifica nel ciclo elettorale, quando i governanti sono indotti, in prossimità degli appuntamenti elettorali, a finanziare in *deficit* misure eccessive di sostegno all'economia, basandosi sull'asimmetria informativa o irrazionalità degli elettori. Altra disfunzione deriva dalla concorrenza elettorale: il disaccordo tra i partiti sull'allocazione delle spese pubbliche induce ciascun partito, quando al governo, a spendere eccessivamente sulle proprie priorità, perché in caso di alternanza politica, l'altro partito non riconoscerà a queste che una quota limitata o nulla delle risorse. Inoltre, le regole tendono a correggere l'assenza di coordinamento che si richiederebbe per internalizzare i costi esterni dei deficit di bilancio che ricadono sugli altri paesi dell'Unione e non vengono considerati dai governi nazionali. Infine, le regole puntano a correggere la tendenza della generazione presente a trasferire il finanziamento delle spese di cui beneficia sulle generazioni future, non rappresentate in Parlamento.
L'impianto normativo richiamato dalle Regole di disciplina fiscale dell'EA è, come noto, attualmente costituito da un insieme di sei atti legislativi (il c.d. *Six pack*), approvati dalle Istituzioni europee nel novembre 2011, dal *Fiscal Compact*, ovvero il *Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la governance nell'Unione economica e monetaria*, ratificato dall'Italia con legge 23 luglio 2012, n. 114, e da due ulteriori regolamenti del 21 maggio 2013, n. 472 e n. 473 (c.d. *Two pack*). Le regole sono tre: a) la regola dell'obbiettivo di medio termine; b) La regola di riduzione del debito; c) la regola della spesa. Marco Buti e Giuseppe Pisauro ci diranno come son in via di sostituzione
Se si guarda agli effetti di queste regole sull'andamento del deficit e del debito nell'EA rispetto, per esempio agli U.S.A. e il Giappone, il giudizio deve ritenersi moderatamente positivo. Nel 2012, il *deficit* su PIL nell'EA era del 3,8%, con 18 stati che superavano il limite del 3% fissato dal Trattato di Maastricht, mentre in U.S.A era quasi del 9% e in Giappone dell'8%. Nel 2017 il deficit su PIL scende nell'EA al 1%, con un solo stato che devia dalla regola di Maastricht, mentre in U.S.A. è ancora sopra il 4% e in Giappone appena sotto.
Non così efficaci invece gli effetti delle regole sull'andamento del debito su PIL nell'EA. Nei 19 paesi, era quasi al 92% nel 2012 e nel 2017 si attesta sull'89% (solo 3 punti di PIL in meno), con tre paesi sopra il 120% e diversi sopra l'80%. Nel 2018, 5 paesi (Francia, Italia, Spagna, Portogallo e Belgio) presentano ancora elevati livelli di debito su PIL e un bilancio strutturale in deficit e richiedono dunque aggiustamenti. Su questo andamento ha influito certamente il ciclo dell'economia. Negli stessi anni l'EA passa da una recessione nel 2012 (-0,9% il PIL) a una espansione nel 2017 (+2,4% il PIL), mentre U.S.A. e Giappone sono in una costante espansione.
Per quanto riguarda l'Italia, negli anni della crisi e in quelli più recenti, ha avuto difficoltà a rispettare le tre regole, in special modo la regola dell'OMT e la Regola del debito. E le prospettive non sono positive, visto il peggioramento del quadro della finanza pubblica del prossimo triennio, contemplato nella NADFE 2019.
Ma lasciamo spazio ai relatori che potranno illuminarci su questo delicato passaggio della nostra vita istituzionale.

Stefano Campostrini*

In tempi di grandi cambiamenti, l'innovazione non può restare fuori dalle Amministrazioni Pubbliche. Ed è certamente riduttivo pensare che oggi l'innovazione sia solo tecnologica. La tecnologia offre strade nuove, anche impensabili solo qualche decennio fa, ma per coglierne appieno la valenza abbiamo bisogno di nuovi mezzi, nuove idee, nuovi pensieri e, per questo, rinnovate organizzazioni. Il Centro *Governance & Social Innovation* che a Ca' Foscari stiamo lanciando si pone come missione quella di sostenere processi d'innovazione soprattutto nell'ambito dei servizi pubblici, portando le ricerche svolte dai Dipartimenti nei contesti concreti, collaborando e fornendo assistenza tecnica agli attori pubblici e privati che operano in questo campo, favorendo una oggi sempre più necessaria opera di rete tra chi innovazione studia, ricerca e pratica. Proprio in questa prospettiva siamo stati felici di dare sostegno alla rinascita dei Convegni nazionali di contabilità pubblica, convinti che tra tutte le innovazioni possibili quelle da apportare su questi temi riguardino, continuando nella metafora poc'anzi proposta, un lavoro sul motore delle nuove macchine delle Amministrazioni Pubbliche. Motore prezioso in quanto bene pubblico. Mi si consenta qui di ringraziare l'amico e collega Marcello Degni che su questi temi ha portato con entusiasmo nuovo interesse nella comunità cafoscarina: è stato lui uno degli attori principali della rinascita di questi appuntamenti che ci impegneremo di tenere annuali alternando l'ospitalità tra l'Università di Pisa e quella di Ca' Foscari.
Concludo questo mio breve ma sentito saluto introduttivo con l'auspicio che si riesca nell'intento di riproporre a lungo questi appuntamenti annuali, tenendone alto il profilo, come appare evidente oggi dal programma di questo primo incontro pisano della nuova serie: le macchine più sofisticate per funzionare bene hanno sempre più bisogno di intelligenza, e questa, sono fermamente convinto, si produce solo con lo studio e la riflessione, necessariamente accompagnati dall'incontro e dal confronto.

* Direttore del Centro Governance & Social Innovation, Università Ca' Foscari Venezia.

QUESTIONI GENERALI

IL DIRITTO DEL BILANCIO NELLA DIMENSIONE GLOBALE DELLA CONTABILITÀ E DELLA FINANZA PUBBLICA

Giovanna Colombini

Sommario: 1. Il diritto del bilancio da disciplina istituzionale delle amministrazioni pubbliche a principio della costituzione repubblicana. – 2. Il diritto del bilancio tra regole sovranazionali e riforma costituzionale del 2012. – 3. Il diritto del bilancio tra tecnica e politica. – 4. Le questioni aperte.

1. *Il diritto del bilancio da disciplina istituzionale delle amministrazioni pubbliche a principio della costituzione repubblicana*

Sin dalle origini, il diritto del bilancio si colloca nell'ambito della contabilità pubblica, vale a dire nell'ambito di un sistema giuridico di principi e di norme che regolano l'attività concreta dell'amministrazione riferita agli atti ed ai fatti finanziari dello stato e nel quale la fase di elaborazione, gestione e rendicontazione dei bilanci ricopre un ruolo centrale. A questo si affiancano norme relative all'amministrazione del patrimonio pubblico, all'organizzazione dell'amministrazione finanziaria, alla attività contrattuale dell'amministrazione, al sistema dei controlli della Corte dei conti e delle responsabilità erariali dei funzionari pubblici. Un insieme di norme, dunque, che non si limita a disciplinare gli aspetti procedimentali relativi alla registrazione contabile della acquisizione delle entrate e della realizzazione delle spese nel bilancio dello Stato, come riduttivamente sostenevano alcuni commentatori degli anni 30' che riconducevano il diritto del bilancio agli aspetti computistici, ma che si rivolge alla disciplina di tutta l'attività dell'amministrazione che ha effetti finanziari e patrimoniali sul bilancio dello Stato.
Ed infatti se si prendono in esame le modifiche di volta in volta intervenute nella legge di contabilità generale dello stato del 1923 (legge rimasta vigente anche dopo l'entrata in vigore della costituzione repubblicana), emerge che queste sono state determinate dalla accresciute e mutate esigenze della amministrazione dello stato, a riprova della correlazione sussistente tra ordinamento contabile e finanziario ed organizzazione dell'amministrazione.
Negli studi sull'ordinamento finanziario e contabile, Brancasi è fra gli autori che più hanno fatto emergere questa complessità e questa interrelazione, sottolineando che se l'ordinamento contabile si riferisce agli adempimenti necessari allo svolgimento di fatti gestionali dell'amministrazione, l'ordinamento finanziario può essere definito

come insieme di norme che regolano l'attività dell'amministrazione stessa, ma entrambi gli aspetti finiscono per fondersi posto che profilo contabile e profilo finanziario conformano l'organizzazione e l'attività dell'amministrazione dando corpo ad un ordinamento giuridico complesso[1].

La componente organizzativa dell'amministrazione e il suo stretto legame con la contabilità è dunque presente sin dalle origini tant'è che Santi Romano nel descrivere l'amministrazione sottolinea come questa possa essere studiata da "diversi punti di vista" e dunque fornire argomento di indagine anche sotto il profilo economico e finanziario, ma i rapporti e gli istituti giuridici che ineriscono l'attività amministrativa attraverso la quale lo Stato si *provvede* di risorse e le eroga, rientrano pur sempre nel campo del diritto amministrativo[2].

Ed infatti la disciplina precostituzionale della contabilità dello Stato si riferisce agli apparati burocratici dell'amministrazione finanziaria per individuare nella istituzione delle ragionerie un sistema organizzato di controlli finanziari interni quale strumento unificante il coordinamento dell'attività finanziaria-amministrativa dello Stato[3].

È in questo contesto che si fa spazio una concezione del bilancio annuale dello Stato come atto amministrativo ove la legge che lo approva, in quanto atto del parlamento, va distinta dal bilancio che è atto inizialmente compiuto dal governo e che resta tale nonostante l'approvazione parlamentare.

Si tratta ovviamente di una lettura che, nel riflettere pienamente quella impostazione che vede nel governo e nel consiglio dei ministri l'organo di coordinamento e di unificazione dall'attività politica ed amministrativa dello stato (artt. 1 e 5 del regio decreto n. 466 del 1919), attribuisce alla legge di approvazione del bilancio una natura meramente formale, separando il contenuto del bilancio, che è attività amministrativa (vedi

---

[1] A. Brancasi, *L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, Rimini, 1996.

[2] S. Romano, *Principi di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1912. Santi Romano nei suoi scritti sui principi di diritto amministrativo e su una teoria sulle leggi di approvazione, ha avuto modo di affrontare alcuni temi propri della contabilità pubblica, quali la natura giuridica della legge di bilancio, il sistema dei controlli della Corte dei conti ed il giudizio di conto. Per una ricostruzione del suo pensiero su questi temi sia consentito rinviare a G. Colombini, *La contabilità pubblica da disciplina istituzionale delle pubbliche amministrazioni a principio costituzionale*, in Atti del convegno "*Attualità e necessità del pensiero di Santi Romano*", Pisa 14-15 giugno 2018.

[3] Controllo che viene istituito in contrapposizione a quello che, all'epoca, veniva svolto sull'amministrazione finanziaria da parte della Corte dei conti. Nel 1869 con la legge Cambray Digny, legge n. 5026 del 1869, fu istituita all'immediata dipendenza del ministero delle finanze, una Ragioneria generale. In origine le funzioni erano limitate alla redazione delle situazioni finanziarie e dei documenti di bilancio. Con l'adozione del regio decreto del 1885 n.3074 i suoi compiti furono ampliati con il conferimento della vigilanza su tutte le ragionerie dei ministeri e delle amministrazioni centrali e provinciali. Con la crisi finanziaria del primo dopoguerra la necessità di una drastica riduzione delle spese, indusse il legislatore a introdurre una sistema di controllo delle ragionerie. La legge del 1923 n. 2440 riordinò poi gli uffici e le competenze.

l'art.6 della legge di contabilità generale del 1883), dalla legge che lo approva, al fine di dimostrare che questa non ha contenuto normativo e che pertanto non può incidere sui diritti soggettivi dei terzi e, in particolare, sui crediti che questi abbiano nei confronti dell'amministrazione.[4]

L'imputabilità dell'atto, come atto amministrativo, esclusivamente al governo, porta con sé un aspetto rilevante nei rapporti governo–parlamento, che è quello della possibilità o meno in capo al parlamento di poter emendare la proposta di bilancio presentata dal governo, problema che nei commentatori dell'epoca, viene risolto sostenendo che il parlamento si limita soltanto a fare una proposta non vincolando il governo, ma già allora emerge che in caso di un eventuale rifiuto di approvazione del bilancio da parte del parlamento, quella che viene definita una mera legge di approvazione formale, in realtà ha in sé una potenziale forza politica tant'è che nell'unico caso di rifiuto, avvenuto nel 1893, allorché la Camera respinse lo stato di previsione della spesa del Ministero della giustizia per l'esercizio 1893-1894, il Ministro dell'epoca fu costretto a dimettersi[5] .

È evidente che eventi del genere fanno emergere che la legge di bilancio può essere concepita anche come legge di autorizzazione, vale a dire come legge in cui non sussiste la separazione e la distinzione tra il bilancio come atto amministrativo e la relativa legge e significa altresì ritenere che gli stati di previsione costituiscono parte integrante della legge di bilancio. L'atto è dunque unico e se sotto il profilo materiale mantiene una natura amministrativa questo accade in relazione alla funzione che il bilancio ha per la legge di contabilità generale, e cioè quella di rimuovere il limite che l'ordinamento pone al potere di spesa dell'amministrazione[6].

Ebbene senza scendere nelle articolate argomentazioni sui distinguo tra legge di approvazione e legge di autorizzazione, va sottolineato che una parte della dottrina che si riconduceva alla teoria dualistica di Laband, sosteneva che l'atto di approvazione del bilancio " *non rientra nella legislazione né materiale né formale ma rappresenta semplicemente una funzione amministrativa, la quale ha per oggetto una azione di*

---

[4] A. Brancasi, *Legge finanziaria e legge di bilancio*, 1985, Milano, 134-135 ss.

[5] A. Bennati, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1987, 306 ss.

[6] S. Romano, *Saggio di una teoria sulle leggi di approvazione*, Milano, 1898, 31 ss. Sul punto si veda anche la ricostruzione del pensiero giuridico sulla legge di bilancio in A. Brancasi, *Legge finanziaria e legge di bilancio,* cit., 166-167; C. Cagli, *La specialità delle spese e i trasporti tra capitoli nel bilancio dello stato*, 1897, 23 ss.. Infatti già la legge di contabilità del 1884 n.2016 prevedeva all'art. 56 il divieto di registrazione di spese eccedenti gli stanziamenti di bilancio, o riferibili a capitoli diversi da quelli indicati o a capitoli esauriti, mentre l'art. 35 disponeva il divieto di trasporto o storno di fondi, essendo vietato fare spese oltre quelle previste ed autorizzate in bilancio, ovvero di eccedere il fondo assegnato a ciascun capitolo senza una legge speciale che lo prevedesse, o senza che tale modifica non fosse prevista nella legge di assestamento.

controllo, non la creazione di leggi"[7]. Il riferimento al controllo, contrariamente a quello che era l'intento dei sostenitori di tale teoria, fa emergere una componente politica della legge in questione ed evidenzia come tale impostazione rispondesse in realtà all'esigenza di precludere al parlamento, in sede di esame dei bilanci, la possibilità di ridurre le spese, e dunque di " *far cadere quel filtro frapposto tra parlamento e amministrazione, a garanzia di quest'ultima, che era appunto costituito dal carattere permanente e stabile delle leggi attributive di competenze*"[8].

In questa prospettiva è dunque evidente che nella legislazione preunitaria, il diritto del bilancio è la massima espressione di una concezione statica della amministrazione e della contabilità pubblica.

La domanda da porsi è se, con l'entrata in vigore della costituzione repubblicana, tale connotazione statica e formale del diritto del bilancio sia rimasta.

Ebbene all'inizio della 1° legislatura repubblicana, il senatore Paratore e l'onorevole Petrilli, su mandato della commissione finanze della camera e del senato, furono incaricati di redigere una relazione sulle implicazioni politiche, legislative e finanziarie che sarebbero derivate dalla formulazione dell'art. 81 che appunto trattava del diritto del bilancio dello Stato.

Tale articolo dopo aver attribuito alle camere la competenza ad approvare i bilanci (all'epoca il bilancio era composto da tanti stati di previsione della spesa quanti erano i ministeri e per ogni stato era previsto in un disegno di legge), ed aver fatto riferimento all'esercizio provvisorio nelle more dell'approvazione del bilancio, disponeva che con la legge di approvazione del bilancio non si potevano stabilire nuovi tributi e nuove spese e che ogni altra legge diversa dalla legge di bilancio, che avesse importato nuove o maggiori spese, avrebbe dovuto *indicare* i mezzi per farvi fronte[9].

La norma costituzionale, in tal modo, codificava quei principi storicamente affermati

---

[7] Il riferimento è al pensiero di R. Gneist, *Budget und gesetz nach dem constituzionellen Staatshech englands*, Berlino, 1867, tradotto in italiano da R. Bonghi, *Il bilancio e la legge*, Firenze, 1869.

[8] A. Brancasi, *Legge finanziaria e legge di bilancio*, cit., 172. L'A. evidenzia che questa ricostruzione è di segno diametralmente opposto nel senso che se viene riconosciuto al bilancio un margine di manovra esso consiste proprio nella possibilità di ridurre la spesa e di stanziare fondi minori rispetto a quelli originariamente previsti, e magari quantificati, dalle rispettive leggi sostanziali.

[9] Il riferimento al termine "*indicare*" era stato il risultato di un dibattito in Assemblea costituente che aveva individuato due problemi: quello di limitare l'iniziativa legislativa (specialmente parlamentare) in materia finanziaria per evitare politiche di spese demagogiche, e che portò all'obbligo della copertura (su iniziativa di Vanoni e Einaudi) come garanzia della "tendenza al pareggio di bilancio" e quello relativo al contenuto di tale obbligo con la sostituzione dell'originario testo proposto da Mortati (le leggi le quali comportino maggiori oneri finanziari devono provvedere ai mezzi necessari per fronteggiarla) con quello meno impegnativo e più duttile sollecitato da Bozzi e da Perassi, le leggi ... devono *indicare* i mezzi...). Sul punto si rinvia al Rapporto della Commissione economica dell'Assemblea costituente del 1946, I, 61. Vale ricordare che Einaudi nel dibattito aveva proposto che l'art. 81 sancisse il pareggio sostanziale del bilancio, ritenendo che si trattasse di un vincolo da cui non ci si poteva discostare.

dalla legislazione contabile in materia di bilancio, confermando pertanto due limiti: quello posto alla legge di approvazione del bilancio e quello alle leggi di spesa. Limiti che vanno a costituire i principi portanti di tutto il diritto del bilancio enunciato dall'art. 81 e che si sostanziano in regole dirette a garantire un bilancio in equilibrio (vale a dire *tendenzialmente* in pareggio).

Einaudi, in una conferenza del 1947, affermava al riguardo che per conseguire l'equilibrio "*era necessario che nessuna spesa nuova sarebbe stata fatta se non coperta da una corrispondente entrata*", ma aggiungeva anche che era necessario guardare all'equilibrio tra attività finanziaria ed attività economica per valutare l'opportunità della spesa pubblica, i cui effetti si dispiegavano in un intervallo di tempo che non poteva restringersi al singolo esercizio finanziario per cui appariva artificioso considerare il conseguimento dell'equilibrio di bilancio "*puntualmente in ciascun esercizio e non piuttosto in periodi più lunghi*".[10]

È evidente che il conseguimento dell'equilibrio, o meglio del pareggio tendenziale, è un aspetto cruciale e la domanda da porsi è se i vincoli derivanti dalla formulazione dell'art. 81, comportino elementi di novità rispetto alla configurazione statica del diritto del bilancio previsto dalle leggi di contabilità generale del periodo statutario.

La risposta non può che coinvolgere i rapporti governo-parlamento, dato che mentre nello statuto albertino il riferimento al bilancio era finalizzato a stabilire, proceduralmente, la priorità della camera rappresentativa nell'esame e nella votazione di tale documento finanziario, nella costituzione repubblicana il bilancio diviene oggetto di espresse disposizioni finanziarie da inquadrarsi in un organico sistema basato sui principi tradizionali dei regimi parlamentari e modellato su quello vigente negli stati a forma largamente rappresentativa. Ragione per cui il tenore dell'art. 81 seppur ripropositivo di formule presenti nelle varie leggi di contabilità generale, non può essere letto soltanto come mera continuazione del periodo statutario.

Infatti se è indiscutibile che la formulazione del terzo comma dell'art.81 rappresenta la subordinazione del bilancio alla legge e sembra conferire alla legge di approvazione del bilancio una connotazione meramente formale è anche indiscutibile che, a differenza dello statuto albertino, la riconduzione dei poteri del governo al contesto delle norme legislative già deliberate è espressione dell'idea prevalsa nel dibattito in assemblea costituente di un rafforzamento delle prerogative del parlamento quale organo di controllo e di freno alle proposte del governo[11].

---

[10] P. De Ioanna, *Copertura delle leggi di spesa*, in A. Barettoni Arleri, *Dizionario di contabilità pubblica*, 1989, Milano, 119 ss. Si veda anche la Relazione del Comitato delle norme di applicazione del comma 4 dell'art. 81 cost., c.d. Comitato "Paratore", Roma 1961, oltre alla relazione Paratore-Petrilli del 1948.

[11] M. Ruini, *Assemblea costituente*, seduta del 17 ottobre del 1947. Sul punto vale ricordare che Mortati aveva propugnato una drastica limitazione dell'iniziativa parlamentare di spesa. Impostazione che non passò. Vedi anche P. De Ioanna, *Copertura delle leggi di spesa,* in A. Barettoni Arleri, cit., 127 ss.

In realtà, almeno per una lunga fase, l'applicazione dell'art. 81 cost. è stata invece intesa "*come un modo per privare il parlamento di uno strumento che gli avrebbe consentito di ingerirsi nell'attività dell'amministrazione e gli avrebbe reso possibile indirizzare, nei tempi e nelle quantità, gli obiettivi di quest'ultima*"[12]. Anzi la formulazione del quarto comma dell'art. 81, sull'obbligo del parlamento di indicare la copertura finanziaria delle leggi di spesa, che nell'art. 43 della legge di contabilità generale del 1923 si rivolgeva soltanto al governo, si pone in continuità con il terzo comma, quale ulteriore limite finanziario posto al parlamento, assegnando alla sfera di competenza del bilancio la funzione tipizzata di determinare l'equilibrio finanziario e la disciplina dell'attività dell'amministrazione esclusivamente in considerazione del profilo finanziario dell'amministrazione stessa.[13]

Non solo, sulla spinta degli orientamenti che erano venuti ad affermarsi nel dibattito in assemblea costituente, per lungo tempo, praticamente fino agli anni sessanta, si è affermata una lettura riduttiva dell'art. 81, nel senso che l'obbligo imposto alle leggi di spesa di indicare i mezzi di copertura viene riferito all'ipotesi di spese destinate a gravare sul bilancio già approvato per l'esercizio in corso mentre non si ritengono soggette a tale obbligo le leggi di spesa che avessero posto tali spese a carico di bilanci futuri rendendone in essi obbligatoria l'iscrizione (il riferimento è alle spese obbligatorie)[14].

È questo il periodo in cui si ammette che le leggi, nell'istituire nuove o maggiori spese o nel ridurre entrate, possano provvedere alla copertura di tali oneri autorizzando il governo ad emettere titoli di debito pubblico, con il risultato di una parcellizzazione delle decisioni di spesa e dell'indebitamento che si scaricano sull'equilibrio del bilancio[15].

È questo anche il periodo in cui si mantiene in vita una sorta di continuità tra l'impostazione statica della legislazione contabile del 1923 e una interpretazione formale della legge di bilancio. Ed è soltanto a seguito dell'affermarsi di leggi di autorizzazione di spesa che, nel limitarsi a statuire la spesa nell'aspetto qualitativo, demandano alla legge di bilancio o al bilancio stesso la determinazione degli stanziamenti necessari per attuare anno per anno determinate spese, che quell'impostazione formale della legge di approvazione del bilancio viene ad incrinarsi[16].

---

[12] A. Brancasi, *Legge finanziaria e legge di bilancio*, cit.,137 e 305.

[13] G. Salerno, *Il sistema dei saldi e disavanzo*, in A. Barettoni Arleri, *Dizionario di contabilità pubblica*, cit., in particolare il paragrafo 4, 676 ss., relativo alla rilevanza della decisione sui saldi nei rapporti tra Governo e Parlamento. Dallo Statuto Albertino alla riforma del 1978.

[14] Mortati nel sottolineare l'intento dei costituenti di frenare "la tendenza all'aumento incessante della spesa", richiama la *ratio* dell'art. 81 cost., quale norma volta a preservare l'equilibrio tra entrate e spese nella legge di bilancio. Equilibrio più volte disatteso, secondo Mortati, a causa delle "degenerazioni del parlamentarismo". Cfr. C. Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976, II, 677 ss.

[15] P. De Ioanna, *Parlamento e spesa pubblica*, Bologna, 1993, 98 ss.

[16] Per una ricostruzione puntuale dell'evoluzione del diritto del bilancio si rinvia a M. Laze, *L'evoluzione del*

Si tratta di leggi che prevedono spese per la costruzione di opere pubbliche, per interventi a favore dell'industria, dell'agricoltura, dell'edilizia, di concessione di contributi, insomma di stanziamenti il cui onere presuntivo, e dunque la relativa copertura, viene demandata alla decisione del bilancio stesso che così diviene sostanziale, assumendo la valenza di una scelta politica, rimessa di anno in anno a governo e parlamento, comprimendo o dilatando l'intervento statale nei diversi settori dell'amministrazione pubblica[17].

A questo si aggiunge che la gestione delle finanze pubbliche, anche a seguito dell'affermarsi in Italia della teoria economica keynesiana del *deficit spending* non poteva rimanere ancorata entro i vincoli dell'art.81 cost. e che un bilancio in disavanzo poteva servire, anche attraverso ampi programmi di investimenti pubblici finanziati con l'indebitamento, a rilanciare l'economia e l'occupazione. Si consolida, pertanto, la regola che le spese possono essere finanziate in *deficit,* non essendo il bilancio sottoposto all'obbligo di copertura[18].

Tutti aspetti che rendono evidente che la contabilità non può più risolversi in una mera disciplina della *procedimentalizzazione* della spesa pubblica e che il bilancio non può più configurarsi come un mero atto amministrativo del governo, ma comprende la complessiva gestione delle risorse pubbliche prelevate nell'interesse della comunità amministrata (art. 53 cost.) e che i limiti dell'art. 81, terzo comma, determinano un fattore di rigidità non più compatibile con la funzione fondamentale che il bilancio viene ad assumere come strumento di politica economica del paese[19].

---

diritto del bilancio. Dalla teoria della legge formale alla regia allocativa delle risorse finanziarie destinate alla finanza pubblica, in questo volume.

[17] P. De Ioanna, C. Goeretti, *La decisione di bilancio in Italia*, Bologna, 2008; A. Bennati, *Manuale di contabilità di Stato*, cit., 317.

[18] La legittimazione del "*deficit spending*" trova riscontro nella stessa Corte costituzionale che nella sentenza n.1 del 1966 riconosce che tra i vari mezzi di copertura sono inclusi anche quelli relativi all'emissione di prestiti. Al riguardo la Corte precisa però che questi sono ammessi "tutte le volte che l'emissione di prestiti si dimostri sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, in un equilibrato rapporto con la spesa che s'intende effettuare negli esercizi futuri e non in contraddizione con le previsioni del Governo..". In verità questa impostazione destò preoccupazione per l'equilibrio dei conti pubblici in molti commentatori tra i quali si richiama a titolo esemplificativo S. Buscema, *La copertura degli oneri a carico dei bilanci futuri*, in *Riv. dir. fin.,sc. fin.*, 1966, 208 ss.. Sui rischi derivanti dalla non sottoposizione del bilancio all'obbligo di copertura si rinvia a A. Brancasi, *Legge finanziaria e legge di bilancio*, cit., 364 ss., Id., *Le trasformazioni dell'assetto e del governo della finanza pubblica negli ultimi cinquanta anni*, in *Riv. Dir. pubblico*, 2018, n. 2. Sempre sulle problematiche della copertura per avere un quadro esaustivo della *ratio* del quarto comma dell'art. 81, si rinvia a V. Onida, *Portata e limiti dell'obbligo di indicazione della "copertura finanziaria" nelle leggi che importano "nuove o maggiori spese*, in *Giur. Cost.*, 1966, 4 ss.

[19] Un importante orientamento teorico affermatosi alla fine degli anni '60 riconosce alla legge di bilancio una funzione di innovazione e di integrazione annuale dell'ordinamento finanziario. Sul punto si rinvia allo studio fondamentale di V. Onida, *Le leggi di spesa*, Milano,1969; C. Chimenti, *I futuri esercizi e l'art.81 Cost.*, in *Giur. It.*, 1966; A. Maccanico, *L'art.81 Cost. nel sistema delle garanzie costituzionali della spesa pubblica*, in AA.VV., *Studi sulla costituzione*, II, Milano, 1958.

Sul versante contabile la prima risposta a questo processo di trasformazione della funzione del bilancio si ha con la legge c.d. Curti (legge n. 62 del 1964) che non soltanto unifica le singole leggi relative agli stati di previsione della spesa in un unico atto che è appunto la legge di bilancio, ma introduce la classificazione economico-funzionale della spesa, nonché il quadro generale riassuntivo, allegato allo stato di previsione del ministero del tesoro, con l'indicazione dei vari saldi di bilancio[20].

Tuttavia, nonostante l'affermarsi della politica del *deficit spending* e di una interpretazione dell'art. 81 in forza della quale la legge di bilancio non è sottoposta all'obbligo di copertura, il vincolo del terzo comma comunque costituisce un fattore di rigidità in quanto non consente, in sede di bilancio, di adeguare la legislazione vigente al processo evolutivo della finanza pubblica, e soprattutto non consente di rendere il bilancio un documento economico capace di illustrare il ruolo esercitato dalla pubblica amministrazione nelle sue diverse articolazioni[21].

Il processo evolutivo non riguarda, infatti, soltanto il contenuto del bilancio, ma la dimensione assunta dalla finanza pubblica, sempre più rivolta alla crescita in termini numerici dei soggetti giuridici erogatori di denaro pubblico per il perseguimento di fini pubblici (quelli che, nella riforma del 1978, andranno a far parte del settore pubblico allargato)[22].

Per superare il fattore rigidità e dunque una dimensione statica del bilancio si poteva operare o attraverso una modifica costituzionale dell'art. 81 o attraverso una legge che, nell'affiancare la legge di bilancio, potesse incidere sulla legislazione vigente, conferendo al bilancio quell'elemento dinamico necessario per la politica economica del paese.

Come è noto si scelse la riforma di alcune norme di contabilità generale dello stato in materia di bilancio, legge n. 468 del 1978, che introduce, all'art. 11, la legge finanziaria (successivamente legge di stabilità)"*al fine di adeguare le entrate e le uscite del bilancio dello stato, delle aziende autonome e degli enti pubblici che si ricollegano alla finanza statale, agli obiettivi di politica economica... il Ministro del tesoro di concerto con il Mini-*

---

[20] La c.d. legge Curti (legge n. 62 del 1964) apporta rilevanti modifiche alla legge di contabilità generale del 1923: 1) istituisce la corrispondenza tra anno solare ed esercizio finanziario e conseguente l'armonizzazione della cadenza del bilancio dello Stato italiano con quella dei bilanci degli altri Paesi comunitari; 2) introduce la classificazione economica (per titoli e categorie) e quella funzionale (per sezioni) in luogo del criterio patrimoniale che distingueva le entrate e le spese in ordinarie e straordinarie; 3) accorpa gli stati di previsione dell'entrata e della spesa dei vari Ministeri all'interno di un disegno di legge unico.

[21] M.A. Greco, *Contabilità finanziaria e conti economici*, in A. Barettoni Arleri, *Dizionario di contabilità pubblica*, cit., 35 ss.

[22] Tale termini è stato introdotto dalla legge n. 468 del 1978 ed era così definito l'insieme di enti pubblici collegati con il bilancio dello Stato. Tale settore comprendeva oltre agli organi amministrativi che fanno parte del settore pubblico propriamente detto, anche enti che operano in stretta connessione con l'organizzazione e con gli enti del settore pubblico.

stro delle finanze presenta al parlamento, contemporaneamente al disegno di legge di bilancio di previsione dello stato, un disegno di legge finanziaria con la quale si possono operare modifiche ed integrazioni a disposizioni legislative aventi riflessi sul bilancio".
Non solo, con tale riforma, si stabilisce che, soltanto in occasione della approvazione del bilancio, si decide il ricorso al mercato finanziario e dunque l'autorizzazione alla emissione di debito pubblico da parte dello Stato, e si stabilisce che nell'art.1 di tale legge deve essere indicato il limite massimo del ricorso al mercato finanziario[23].
In realtà se la riforma del 1978 ha il merito di segnare l'evoluzione del diritto del bilancio in una dimensione dinamica, rivitalizzando la decisione di bilancio e dando a tale decisione una dimensione programmatica e pluriennale con l'introduzione del bilancio pluriennale, cui viene assegnato il compito di evidenziare nelle proiezioni pluriennali la sostenibilità degli oneri finanziari previsti a carico degli esercizi futuri, essa, nella sua attuazione, non avendo praticamente vincoli di contenuto, fa emergere l'inopportunità di collocare "nella sessione di bilancio" l'esame delle modifiche alla struttura del prelievo obbligatorio e alle normative di organizzazione degli interventi e di attribuzione del diritto a prestazioni. Ciò in quanto, non avendo la legge di bilancio l'obbligo della copertura, e non essendo chiarito nella legge n.468 l'obbligo di copertura della legge finanziaria, laddove la si configura come strumento funzionale a "*liberare la manovra di bilancio dalle strettoie del comma terzo dell'art. 81 cost.*", il quarto comma dell'art.81 viene inteso come obbligo di rendere evidenti le conseguenze finanziarie delle leggi di spesa, e dunque di salvaguardare il principio della responsabilità politica[24].
Tale interpretazione trovava peraltro indiretto supporto anche nella stessa Corte costituzionale che in più occasioni ha sostenuto che nessun vincolo di pareggio di bilancio potesse desumersi dal tenore dell'art. 81 cost., in quanto l'obbligo di indicare nelle leggi di spesa diverse dal bilancio i mezzi per fronteggiare le nuove o maggiori spese

---

[23] M. Degni, *La decisione di bilancio nel sistema maggioritario*, Roma, 2004, in particolare si rinvia alle riflessioni in ordine alla ammissibilità degli emendamenti ed all'esame dei documenti di bilancio, 187 ss.

[24] Sul punto si rinvia alle considerazioni di P. De Ioanna, *Legge finanziaria ed approvazione del bilancio*, in *Democrazia e Diritto*, 1980, I. L'A., evidenzia come l'esigenza di rivedere la legge n. 468 del 1978, sia stata determinata dalla necessità di procedere alla ricomposizione delle fasi deliberative dei documenti di bilancio da parte del parlamento. Pertanto le innovazioni introdotte dalla legge n. 362 del 1988 portano inevitabilmente alla riforma anche dei regolamenti parlamentari. In particolare la riforma del regolamento del senato del novembre del 1988, oltre a norme di respiro più ampio concernenti le questioni della disciplina del voto segreto e della riorganizzazione dei lavori parlamentari, va a interessare anche tutta la procedura dei documenti di bilancio e ovviamente anche l'ordine di votazione degli articoli del disegno di legge di approvazione del bilancio dello Stato annuale e pluriennale e del disegno di legge finanziaria, di cui vengono esaminati e votati per primi, previa discussione e votazione dei relativi emendamenti, gli articoli che recano il livello massimo del ricorso al mercato finanziario e del saldo netto da finanziare, nonché il rafforzamento del vincolo procedurale connesso all'emissione da parte della 5 Commissione permanente (Commissione Bilancio) di pareri contrari motivati con la insufficienza delle quantificazioni e della copertura finanziaria, parere superabile solo da una votazione nominale con scrutinio simultaneo in Assemblea.

deve essere osservato con rigore soltanto per le spese afferenti all'esercizio in corso[25]. In sostanza il quarto comma dell'art. 81 cost., non comportava un automatico pareggio di bilancio ma il tendenziale conseguimento dell'equilibrio tra entrate e spese[26]. Tali spazi portano a *due effetti perversi* quello delle leggi finanziarie *omnibus* e quello dell'incremento del ricorso all'indebitamento per la copertura delle spese iscritte in bilancio.[27] Effetti ai quali si cerca di porre rimedio con una seconda riforma a ben dieci anni di distanza dalla legge 468', con la legge n.362 del 1988 che ha come elementi portanti della riforma del diritto del bilancio: Il documento di programmazione economica e finanziaria (DPEF), la tipizzazione del contenuto della legge finanziaria, la sottoposizione della legge finanziaria che diverrà successivamente legge di stabilità con la riforma del 2009 (legge organica di finanza pubblica n.196/2009) all'obbligo della copertura sia pure con un regime differenziato rispetto a quello delle successive leggi di spesa[28], la possibilità per la legge finanziaria e quindi per la legge di bilancio, di registrare gli effetti contabili dei provvedimenti collegati alla manovra di finanza pubblica, nei quali venivano trasferite le modificazioni alla legislazione sostanziale (quantificazione degli oneri, relazione tecniche), l'anticipazione al 31 luglio del termine di presentazione del progetto di bilancio nella versione a legislazione vigente, nonché il vincolo giuridico all'ammontare della spesa[29].

---

[25] Corte costituzionale sentenza n.22 del 1968, in *Giur cost.*, 1968, 417 ss.; Corte costituzionale sentenza n.12 del 1987, in *Giur cost.*, 1987, 71. In dottrina si rinvia a M. Trimarchi, *Premesse per uno studio su amministrazione e vincoli finanziari. Il quadro costituzionale*, in *Riv. It. Diritto pubblico comunitario*, n. 3-4, 2017, 623 ss..

[26] G. Pesce, *La sostenibilità del debito pubblico della pubblica amministrazione nella nuova costituzione finanziaria dello Stato*, in *Riv. It. Diritto pubblico comunitario*, n. 2, 2015, 531 ss.; M. Luciani, *Unità nazionale e struttura economica. La prospettiva della costituzione repubblicana*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it, Rivista telematica dell'Associazione italiana dei Costituzionalisti, 2012.

[27] La legge finanziaria in quanto inserita nella sessione di bilancio e dunque inscindibilmente connessa alla fase di approvazione della legge di bilancio, costituiva l'occasione per inserire in essa provvedimenti di qualsiasi genere.

[28] Infatti tale obbligo era limitato alle spese correnti e faceva riferimento al miglioramento, rispetto all'esercizio precedente (miglioramento che poteva essere ritenuto anche con un valore negativo), dell'andamento tendenziale del risparmio pubblico, vale a dire la differenza tra entrate correnti e spese correnti.

[29] Gli effetti finanziari della legge finanziaria devono rispettare il vincolo di copertura degli oneri correnti e l'obiettivo del saldo netto da finanziare definito dalle risoluzioni parlamentari di approvazione del DPEF. Inoltre la legge finanziaria deve indicare 1) il limite massimo del ricorso al mercato dei capitali, 2) il saldo netto da finanziare in termini di competenza, per ognuno degli anni considerati nel BP, con esplicita indicazione di eventuali regolazioni debitorie pregresse, 3) i fondi speciali per le leggi che si prevede di approvare rispettivamente in conto corrente ed in conto capitale, 4) gli stanziamenti, per gli anni compresi nel BP, relativi alle leggi di spesa permanente per le quali le leggi istitutive rinviavano la quantificazione alla legge finanziaria, 5) i rifinanziamenti per un anno di interventi di sostegno all'economia, 6) la riduzione di autorizzazioni di spesa disposte da leggi precedenti (definanziamenti), 7) gli stanziamenti annuali per leggi di spesa pluriennale, (rimodulazioni), 8) le variazioni di aliquote e di altri parametri quantitativi che concorrono a determinare l'importo dovuto per imposte, tasse, canoni, tariffe e contributi in vigore, 9)

Si tratta, però di limitazioni introdotte da una legge ordinaria, che, come viene sottolineato, è *pariordinata* alla legge da limitare, per cui la garanzia della loro osservanza viene semplicemente riposta nelle regole del procedimento legislativo[30].
Peraltro il riferimento alle regole del procedimento legislativo chiama in causa i regolamenti parlamentari. Infatti le fasi dell'*iter* che rendono possibile la conclusione della *sessione* prima dell'inizio del nuovo esercizio finanziario, sono disciplinate dai regolamenti di camera e senato in modo che siano stabilite temporalmente le sequenze del processo deliberativo. Si interviene anche sugli emendamenti introducendo vincoli sulla loro ammissibilità in termini di copertura e di attinenza all'oggetto della manovra al fine di consentire il mantenimento gli obiettivi della manovra stessa nei termini fissati dalle risoluzioni parlamentari al DPEF.
In sostanza una volta che sono deliberati il provvedimento o i provvedimenti collegati ed i disegni di legge di bilancio e finanziaria, i nuovi saldi di bilancio a legislazione vigente dovranno essere coerenti in termini nominali a quelli votati con le *risoluzioni* parlamentari al termine della discussione sul Documento di programmazione economica e finanziaria (DPEF) presentato dal Governo.
In tal modo si introduce la possibilità di instaurare un *vincolo esterno* alla fase di discussione e di deliberazione degli strumenti normativi che entrano a comporre la sessione di bilancio, disegni di legge di bilancio e finanziaria e provvedimenti collegati, nonché l'idoneità di tale vincolo ad interagire ed a limitare in modo efficace le determinazioni che verranno assunte nel corso della discussione parlamentare[31]. Si consolida pertanto un sistema di vincoli procedurali che insieme alle risoluzioni parlamentari conferiscono al processo decisionale di bilancio la caratteristica di un sistema *autorisolto*[32].

2. Il diritto del bilancio tra regole sovranazionali e riforma costituzionale del 2012

Le considerazioni che precedono ci portano ad affrontare l'ultimo dei passaggi che hanno interessato l'evoluzione del diritto del bilancio. Si tratta della riforma costituzionale del 2012 che nel modificare gli artt. 81, 97, 117 e 119, cambia sostanzialmente

---

l'importo destinato al finanziamento del rinnovo dei contratti del pubblico impiego, 10) le altre regolazioni quantitative che leggi vigenti demandano alla legge finanziaria. Tutti questi effetti vengono immessi nel progetto di bilancio attraverso una nota di variazione.

[30] P. De Ioanna, *Copertura delle leggi di spesa*, cit., 229 ss.; M. Degni, *La decisione di bilancio*, cit., 177 ss.

[31] Per una analisi approfondita dei controlli nell'ambito del procedimento legislativo si rinvia a N. Lupo, *I controlli nelle diverse fasi dei procedimenti legislativi*, in questo volume.

[32] P. De Ioanna, G. Fotia, *Il bilancio dello Stato*, Roma, 1996; P. De Ioanna e C. Goretti, *La decisione di bilancio in Italia*, cit.

il quadro di riferimento della contabilità e della finanza pubblica, in quanto espressione a sua volta di un processo di riforme sovranazionali che muovendo dalla *emergenzialità* della grande crisi economica-finanziaria del 2007-2008 ha portato le Istituzioni europee a prevedere in termini di *stabilizzazione permanente* per gli Stati membri, discipline sempre più stringenti in ordine alla tenuta delle finanze pubbliche[33].

Senza entrare in una analisi specifica del complesso sistema di norme sovranazionali[34], si deve almeno ricordare che si tratta di un sistema di regole europee che, muovendo dalle principali debolezze del trattato di Maastricht sui disavanzi eccessivi e del Patto di stabilità e crescita, e dall'esigenza di andare verso un'unione economica che coniugasse competitività, occupazione, sostenibilità delle finanze pubbliche e rafforzamento della stabilità finanziaria, ha cercato di porvi rimedio affinando sistemi di coordinamento delle politiche finanziarie degli stati membri, approntando, da un lato, procedure più adeguate al mutato contesto economico e introducendo, dall'altro, parametri di finanza pubblica che ciascun stato è obbligato a rispettare, al fine di ridurre il divario tra il rigido sistema vincolistico posto alla politica monetaria ed il regime flessibile posto alla politica di bilancio[35].

---

[33] Per una analisi delle nuove regole europee in materia di finanza pubblica, si rinvia a M. Buti, *Le regole europee di finanza pubblica: un bilancio delle recenti riforme*, in questo volume, nonché G. Di Gaspare, *Il bilancio dello stato all'epoca della globalizzazione,* in questo volume. Sul Trattato di Lisbona si rinvia a A. Brancasi, *Il funzionamento dell'Unione europea nel trattato di Lisbona e dopo il Fiscal Compact*, in A. Iacoviello, (a cura di), *Governance europea tra Lisbona e Fiscal compact*, Milano, 2016, 101.

[34] P. De Ioanna, M. Degni, *Il vincolo stupido*, II° ed., Roma, 2019, 55 ss.

[35] Come ha sottolineato una parte autorevole della dottrina, lo Stato sino al 1981 non trovava nello stabilire l'importo dell'indebitamento nessuna limitazione e condizionamento neppure dal mercato, al punto che era in grado di stabilire in piena autonomia il costo del proprio indebitamento, costo che implicava, ovviamente, conseguenze non soltanto sul livello del debito ma anche sulla politica monetaria. Infatti, la Banca d'Italia fino al 1981, svolgeva un ruolo di "acquirente residuale" vale a dire era tenuta ad acquistare tutti i titoli di debito pubblico dello Stato che, in sede di emissione, non fossero stati collocati sul mercato. A questo si aggiungeva il fatto che il Tesoro stabiliva la quantità di titoli da collocare, il loro tasso di interesse ed il prezzo, con la conseguenza che il Tesoro andava ad incidere anche sulla creazione della base monetaria. Tale sistema denunciato dalla Banca d'Italia si interrompe nel 1981 con il c.d. divorzio dal Tesoro (a seguito dell'accordo dell'allora ministro Andreatta ed il Governatore Ciampi), che porta a modificare il sistema di collocamento dei titoli di debito pubblico, che viene a caratterizzarsi con il sistema delle aste, vale a dire il Tesoro stabilisce la quantità di titoli da emettere ed il loro tasso di interesse lasciando al mercato la fissazione del prezzo. Ebbene questo sistema viene modificato dal trattato di Maastricht che nell'imporre agli Stati membri alcune misure di convergenza giuridica in vista della moneta unica ha vietato alle Banche centrali di concedere scoperti sui conti intestati ai rispettivi Tesori degli Stati membri e di acquistare titoli di debito pubblico sul mercato primario. Si sono così gettate le basi per una piena autonomia ed indipendenza delle Banche centrali nazionali in vista della loro trasformazione in strumenti operativi della Banca centrale europea finalizzata, dunque, alla stabilità monetaria. L'adozione della moneta unica ha pertanto portato la BCE ad avere il diritto esclusivo di autorizzare l'emissione di banconote all'interno della comunità europea, lasciando le Banche nazionali prive della possibilità di finanziare i debiti pubblici nazionali mediante emissione di nuova moneta, con il compito molto generico di contribuire a una buona conduzione delle politiche perseguite dalle autorità nazionali competenti in materia di vigilanza prudenziale degli enti creditizi e di stabilità del sistema finanziario

A venire in rilievo è innanzi tutto la riforma del Patto di stabilità con gli interventi sul versante *preventivo, su quello correttivo e sulla vigilanza rafforzata.*

Così sul versante *preventivo* le nuove regole dispongono che l'Obiettivo di medio termine (OMT) individuato da ciascun stato membro nel Programma di stabilità può divergere dal pareggio in un intervallo compreso tra il -1 del Pil ed il pareggio o l'attivo, fermi restando i vincoli del livello del debito del Trattato di Maastricht sui disavanzi eccessivi che non devono essere superiori al 3% del rapporto deficit/Pil ed al 60% del debito lordo rispetto al Pil.

Ed ancora sul versante *correttivo*, si dispone che, nel caso di Stati che hanno superato i vincoli quantitativi del 60% del debito in rapporto al Pil, gli Stati adottino misure atte a ridurre l'eccedenza di debito rispetto al 60% ad un ritmo di 1/20 all'anno in media negli ultimi tre anni (*six pack.* del 2011)[36].

Ed infine si introduce una *vigilanza rafforzata* (*two pack* del 2013)[37] rivolta agli stati che si trovano in grave difficoltà economica, con una valutazione *ex ante* dei progetti di bilancio degli stati membri, e con la individuazione di un *calendario comune* all'interno del quale si apre una rapporto di interlocuzione con la Commissione che esprime un

---

(art. 127 del TFUE ex art. 125 del trattato CE). Nella BCE vengono dunque a concentrarsi i compiti di garantire la stabilità dei prezzi al fine di evitare che la leva monetaria sia utilizzata a scopi distributivi. Sul punto cfr. A. Brancasi, *Le trasformazioni dell'assetto e del governo della finanza pubblica negli ultimi cinquanta anni*, cit., 421; F. Matassoglio, *Dalla Banca d'Italia alla Banca centrale europea: come sono cambiate le modalità di finanziamento del debito pubblico*, in *Riv. It., Diritto pubblico comunitario*, n. 5, 2016, 1145 ss. Per una analisi più risalente, cfr. M.L. Bassi, *La gestione del debito pubblico*, Milano, 1992, P. Ranuzzi, *Gestione del debito pubblico in Italia* (Dal 1945 ad oggi), in A. Barettoni Arleri, *Dizionario di contabilità pubblica*, cit., 351 ss., Atti seminario *L'indebitamento pubblico in Italia*, Camera dei deputati, Roma 12 ottobre 1984, in *Quaderni di studi e legislazione della Camera dei deputati*, n. 34, Roma, 1985.

[36] Al fine di prevenire o rimuovere i disavanzi di bilancio che rappresentano i principali fattori di destabilizzazione economica viene formalizzato nel Patto europlus approvato dal Consiglio europeo 24-25 marzo 2011, un documento di carattere programmatico finalizzato a perseguire l'obiettivo di consolidare il pilastro economico dell'unione monetaria attraverso un più stretto coordinamento delle politiche economiche sotto il controllo e la sorveglianza della Commissione. Sulla base di questo documento è stato approvato il *six* pack costituito da tre regolamenti che riformano il Patto di stabilità e crescita: il reg. UE n. 1175/2011 che modifica il reg. CE n. 1466/97 del Consiglio per il rafforzamento della sorveglianza delle posizioni di bilancio e coordinamento delle politiche economiche ed introduce il semestre europeo, il reg. UE n. 1177/2011 che modifica il reg. CE n. 146/1997 per l'accelerazione ed il chiarimento delle modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi, il reg. n. 1173/2011 relativo alla effettiva esecuzione della sorveglianza di bilancio della zona euro, la direttiva n. 2011/85/UE relativa ai requisiti dei quadri di bilancio degli Stati membri ed altri due regolamenti che disciplinano le procedure per la sorveglianza sugli squilibri macroeconomici: reg. UE n. 1176/2011 ed il reg. UE n. 1174/2011 sulle misure esecutive per la correzione degli squilibri macroeconomici.

[37] Il *two pack* è costituito da due regolamenti, la cui base giuridica è rinvenibile negli artt. 136 del TFUE e art. 121, par. 6 del TFUE. Si tratta del reg. del parlamento europeo e del Consiglio n. 473/2013 relativo al monitoraggio e valutazione dei documenti programmatici di bilancio e per la correzione dei disavanzi eccessivi degli stati membri della zona euro, e il reg. n. 472/2013 relativo alla sorveglianza economica e di bilancio degli stati membri che si trovano in difficoltà sul versante della stabilità finanziaria.

parere sul progetto di bilancio che può sostanziarsi anche in una richiesta di revisione del progetto, come è accaduto in Italia per il progetto di bilancio 2019, a cui si aggiunge la promozione dell'Unione bancaria con l'istituzione di un meccanismo unico di vigilanza degli istituti di credito e di un meccanismo unico di risoluzione delle crisi bancarie.[38]

Norme che, per l'Italia, si inseriscono nel procedimento di presentazione in parlamento dei documenti di programmazione e di bilancio (il piano di bilancio nazionale a medio termine approvato dal governo riguarda le amministrazioni centrali che sono solo uno dei sotto-settori in cui si articola la pubblica amministrazione, degli altri due si richiedono i parametri principali dei progetti di bilancio (cfr. legge di contabilità n.196 del 2009, e reg.ue, n.473 del 2013).

In sostanza il *six pack* ed il *two pack* delineano una base giuridica finalizzata a rendere più rigorose e controllabili le politiche fiscali degli stato membri della zona euro[39].

In questo contesto di regole europee (*six pack* del 2011 ed il *two pack* del 2013) si inserisce il Trattato internazionale *Fiscal compact*, del 2012, frutto di un accordo intergovernativo sottoscritto il 2 marzo del 2012, dopo le conclusioni raggiunte nel *Patto Europlus* del 2011, nonché l'istituzionalizzazione del Meccanismo europeo di stabilità (*MES*, 2012)[40].

---

[38] L'Unione bancaria, istituita tra i paesi dell'eurozona, è fondata su un meccanismo di vigilanza unico e un meccanismo di risoluzione unico. Il Meccanismo di vigilanza unico (MVU o *Single Supervisory Mechanism*, SSM) configura l'esercizio congiunto, dal novembre 2014, di compiti e poteri di vigilanza sulle banche da parte della Banca centrale europea (con il neo-costituito Consiglio di sorveglianza) e delle autorità di vigilanza dei paesi dell'area dell'euro (nonché di quelli extra area che vorranno aderirvi). La BCE vigila direttamente le banche cosiddette "significative". Le altre banche sono soggette alla vigilanza delle autorità nazionali, nell'ambito degli indirizzi formulati dalla BCE e di un'azione di supervisione comunque svolta da quest'ultima prevalentemente sulla base di informazioni trasmesse dalle autorità di vigilanza nazionali; se lo riterrà necessario, la BCE avrà tuttavia il potere di assumere la vigilanza diretta anche su queste banche. Nel contesto dell'Unione bancaria, la Banca d'Italia contribuisce alle decisioni assunte dagli organi di vertice dell'SSM. A tal fine la Vigilanza della Banca d'Italia approfondisce la conoscenza dei sistemi bancari degli altri paesi aderenti e cura lo sviluppo di prassi omogenee, nell'interesse della stabilità del sistema bancario europeo.

[39] M. Trimarchi, *Premesse per uno studio su amministrazione e vincoli finanziari: il quadro costituzionale*, cit., 623 ss.; M.P. Chiti, *La crisi del debito sovrano e le sue influenze per la governance europea. I rapporti tra gli Stati membri, le pubbliche amministrazioni*, in *Riv. Italiana di dir. Comunitario*, 2013, 6 ss.

[40] Il MES è stato istituito a seguito della modifica dell'art. 125 del TFUE. Si tratta di un Trattato internazionale stipulato a Bruxelles il 2 febbraio 2012 a carattere permanente che sostituisce i precedenti sistemi di assistenza finanziaria introdotti sulla base dell'art. 122, par. 2 del TFUE. Ha un capitale sottoscritto dagli Stati di 700 miliardi e dispone di una capacità di prestito fino a 500 miliardi. L'assistenza finanziaria può essere erogata o mediante apertura di credito (art. 14) o mediante ricapitalizzazione ove occorra degli istituti finanziari, o mediante erogazione di prestiti (art. 16), o mediante acquisto dei titoli di Stato degli Stati membri sul mercato primario (art. 17). Sul punto si rinvia a M.P. Chiti, *La crisi del debito sovrano e le sue influenze per la governance europea, i rapporti tra Stati membri, le pubbliche amministrazioni*, cit.; G. Napolitano, *Il meccanismo europeo di stabilità,* in *Gior. Dir. amm.*, 2012, 462, G. Pitruzzella, *Chi governa la finanza pubblica in Europa?* in *Quad. cost.*, 2012, 9 ss.

Un Trattato, dunque, che si pone fuori dal diritto dell'Unione e la cui incorporazione nel diritto dell'Unione era prevista entro cinque anni dalla sua sottoscrizione, sulla base dell'esperienza maturata in sede di attuazione (art. 16 del trattato). Dico era per la ragione che, nonostante la proposta di direttiva presentata dalla Commissione nel dicembre 2017, ad oggi, le disposizioni del *Fiscal compact* non sono state incorporate nell'ordinamento giuridico europeo.

In realtà tale aspetto risulta solo in parte superato dal fatto che ai sensi dell'art. 2, "*il coordinamento con il diritto dell'Unione* è soddisfatto *in quanto le parti contraenti applicano ed interpretano il trattato conformemente ai trattati istitutivi ed al diritto secondario dell'Unione europea*"[41]. Ed in effetti il Trattato già incorpora ed integra in una cornice unitaria gran parte delle regole di finanza pubblica e delle procedure di coordinamento delle politiche economiche che fanno parte dell'ordinamento finanziario dell'Unione europea e che concorrono a delineare il quadro della nuova *governance* economica europea.

Semmai il problema si pone per quegli elementi significativi di differenza rispetto al diritto dell'Unione in quanto suscettibili di trasposizione. Si tratta del "*saldo strutturale annuo della PA*" pari al OMT specifico per Paese, in pareggio o in avanzo, quale definito dal Patto di stabilità riformato, con il limite inferiore di un disavanzo strutturale ammesso dello 0,5 del PIl (art. 3.1., lett. b), anziché dell'1% come previsto dal *six Pack*, fatto salvo il caso in cui il rapporto debito/Pil sia significativamente inferiore al 60%, (allora viene consentito 1%, art. 3 lett. d). Quello dell'obbligo a carico degli Stati contraenti di introduzione di un meccanismo automatico di correzione quando si constatino deviazioni significative dall'obiettivo di medio termine o dal percorso di avvicinamento a tale obiettivo previsto dall'art. 3, par. 1[42].

---

[41] "Il *coordinamento con il diritto dell'unione è soddisfatto in quanto le parti contraenti applicano ed interpretano il trattato conformemente ai trattati istitutivi ed al diritto secondario dell'Unione*". In realtà nel novembre del 2018 la Commissione ECON ha bocciato la proposta della Commissione UE di integrare il Fiscal compact nel diritto dell'Unione europea, ma il parlamento ed il consiglio sono stati invitati ad adottare la proposta di incorporazione del Fiscal compact nell'ordinamento giuridico dell'UE entro il primo semestre del 2019.

[42] Per saldo strutturale si intende il saldo nominale di bilancio al netto degli effetti del ciclo economico e delle misure temporanee *una tantum* (art. 3, par.1, lett e) in caso di divergenza, che prevede la riduzione del debito nella misura di 1/20 l'anno nell'arco di tre anni per i Paesi che hanno un debito superiore al 60% del Pil. Per quanto riguarda il disavanzo strutturale=saldo nominale di bilancio al netto degli effetti del ciclo economico e delle misure temporanee una tantum, la *differenza s*ignificativa sta nel prevedere uno sforamento con un disavanzo massimo al 0,5% del PIl e non più all'1% del Pil. È concesso un disavanzo strutturale all'1% del Pil quando il rapporto debito/Pil è inferiore al 60% ed i rischi sulla sostenibilità sono bassi (cosa che non si è verificata per l'Italia).Il trattato prevede una flessibilità crescente, vale a dire la possibilità di deviare temporaneamente dall'OMT, in due casi: a) circostanze eccezionali, b) situazione di recessione economica. Sul versante correttivo il Fiscal conferma l'obbligo per lo stato membro di ridurre il debito quando sia superiore al 60% del Pil. E in questo contesto viene introdotto a "rafforzamento" della procedura per i disavanzi eccessivi l'obbligo di un "*programma di partenariato economico e di bilancio*

Obblighi il cui mancato rispetto accertato dalla Commissione consente il diritto di azione da parte degli altri stati innanzi alla Corte di giustizia. Diritto che può essere esercitato anche indipendentemente dalla relazione della Commissione, quando un'altra parte contraente non abbia rispettato l'art. 3, par. 2. Diritto di azione che tuttavia non è riconosciuto alla Commissione[43].

In realtà questa rigidità del Trattato *Fiscal compact* viene in parte mitigata dalla previsione di una flessibilità crescente, vale a dire la possibilità di deviare temporaneamente dall'OMT, in due casi: 1) quando lo stato si trovi in una situazione di recessione economica, 2) quando si verifichino circostanze eccezionali.

Le altre disposizioni del *Fiscal compact* non presenti nel diritto dell'Unione, in realtà non risultano suscettibili di trasposizione proprio per il loro contenuto specifico.

Tale è il caso dell'art. 2, par. 2, del *Fiscal compact*, che prevede l'obbligo di inserimento delle nuove regole di bilancio negli ordinamenti nazionali ad un livello elevato di fonte giuridica, possibilmente costituzionale.

Ed ancora l'art. 7 che prevede l'impegno degli Stati dell'area euro a sostenere le proposte e le raccomandazioni della Commissione nel caso in cui questa ritenga che uno Stato dell'area euro abbia violato il criterio del *deficit* nell'ambito di una procedura di disavanzi eccessivi.

Come pure l'art. 8, che riconosce in capo agli Stati contraenti un diritto di azione innanzi alla Corte di giustizia nel caso in cui uno Stato membro non abbia effettuato la trasposizione delle regole del Trattato nel proprio diritto nazionale con disposizioni vincolanti e di natura permanente, entro un anno dalla sua entrata in vigore, ed ancora il caso in cui le parti non abbiano istituito a livello nazionale il meccanismo di correzione da attivarsi quando "si constatino deviazioni significative dall'OMT o dal percorso di riavvicinamento a tale obiettivo (art. 3, par. 1).

In conclusione, si può affermare che per arginare la crisi si è intervenuti su diversi fronti, tutti incidenti in modo significativo sulla sovranità fiscale degli Stati membri.

Dallo stretto legame tra regole europee e sovranità fiscale degli Stati emerge la duplice valenza, politica e giuridica, della nuova *governance* europea. Valenza che nel nostro ordinamento è rappresentata dalla riforma costituzionale del 2012 degli artt. 81, 97, 117, 119[44].

---

che comprenda una descrizione dettagliata delle riforme strutturali da definire ed attuare per una correzione effettiva e duratura del disavanzo eccessivo. Tale programma da presentare alla commissione e al Consiglio come previsto dal patto di stabilità e crescita, comporta ovviamente anche un monitoraggio dell'attuazione del programma. Cfr. Ufficio parlamentare di bilancio (UPB). *L'inserimento del Fiscal compact nel diritto dell'UE, Flash* n. 7 del 4 agosto 2018. Sul ruolo dell'Ufficio parlamentare di bilancio c.d. *Fiscal council*, si rinvia a G. Pisauro, *Il ruolo del Fiscal council*, in questo volume.

[43] M. Trimarchi, *Premesse per uno studio su amministrazione*... cit., 24 ss.

[44] G. Rivosecchi, *Il Trattato sul Mes e il Fiscal compact al vaglio del tribunale costituzionale federale e*

La prima considerazione da fare riguarda la portata dell''art.2 del *Fiscal compact.* La norma non richiedeva in modo esplicito un intervento diretto sulla Costituzione ma prescriveva agli Stati che avevano sottoscritto il *Fiscal compact* " di *recepire nella legislazione nazionale le regole di bilancio dell'Unione fissate nel patto di stabilità e crescita... rimettendo al singolo Stato l'individuazione dello specifico strumento giuridico nazionale cui ricorrere purché questo abbia una natura vincolante e sostenibile sufficientemente forte... e stabilendo semmai un vincolo procedurale attraverso l'imposizione della adozione di disposizioni vincolanti di natura permanente, il cui rispetto fedele sia in altro modo rigorosamente garantito lungo tutto il processo di bilancio*". Gli Stati potevano quindi scegliere di recepire le prescrizioni in esso contenute optando o con una riforma costituzionale o con una legge ordinaria che comunque avesse una forza maggiore rispetto alle altre leggi.

Ebbene, questa scelta rimessa agli Stati, è stata recepita dall'Italia come una scelta *obbligata* e le ragioni vanno ritrovate nell'elevato debito sovrano dello Stato[45] e nella debolezza politica del governo italiano, al punto che con una lettera (Draghi-Trichet)"[46] indirizzata al governo italiano il 5 agosto del 2011, definita giustamente da Massimo Luciani, espressione di *soft law* capace di improvvise rigidità vincolanti, si sono dettate le linee di riforma che l'Italia doveva attuare. Suggerimenti recepiti dal governo con l'approvazione del decreto legge n.138 del 2011 relativo alla adozione di Misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo, e sfociati nel 2012, dopo la sottoscrizione del trattato internazionale *Fiscal compact*, nella approvazione della riforma costituzionale degli artt. 81,97,117 e 119 della costituzione[47].

---

della Corte di giustizia, in *Gior. dir. amm.*, 2014,86 ss.; G. Napolitano, *La crisi del debito sovrano ed il rafforzamento della governance economica europea* in G. Napolitano, (a cura di), *Uscire dalla crisi*, Bologna, 2012, 413 ss.

[45] La debolezza è stata contrassegnata, nel mercato dei titoli di Stato nazionali, dall'aumento incontrollato del differenziale (*spread*) rispetto ai titoli tedeschi.

[46] Si consideri che i due sottoscrittori erano rispettivamente governatori centrali, della Bce e della Banca d'Italia. Per una critica della scelta effettuata dal parlamento italiano cfr. M. Luciani, *Costituzione, bilancio, diritti e doveri dei cittadini*, in *Riv. Corte dei conti*,2013, cit., 515 ss., nonché Id., *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, Relazione al Convegno "*Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale*", Roma, Corte costituzionale 23 novembre 2013.

[47] La Germania, che peraltro già aveva nella propria costituzione il principio del pareggio di bilancio, lo conferma seppur con criteri flessibili essendo previste delle deroghe che ovviamente lo rendono meno cogente, collocandolo però in un consolidato e puntuale assetto costituzionale ove le basi imponibili di spettanza dei Lander e dei Comuni sono fissate in costituzione ed il Bundesrat svolge un significativo ruolo a presidio dell'autonomia (art. 109 CG). La Francia non ha seguito la strada della costituzionalizzazione del principio del pareggio, o meglio non ha dato seguito al progetto di legge costituzionale n. 3253 relativo all'equilibrio delle finanze pubbliche, ma ha mantenuto il principio dell'equilibrio dei conti pubblici, come era stato introdotto nell'art. 34 cost dopo la riforma costituzionale operata con la *loi costitutionelle* del 23 luglio 2008, n. 2008-724, impegnandosi in tal senso. La Spagna ha invece seguito la strada ex art.167 CE della riforma costituzionale dell'art. 135 CE (legge del 27 settembre del 2011), seguita dalla

La riforma costituzionale del 2012, nell'attuare il *Fiscal compact*, nonostante il riferimento nel titolo al termine pareggio[48], non fa alcun riferimento nel testo normativo a tale termine né all'avanzo (come previsto dal trattato e dal Patto di stabilità), ma, in coerenza con la storia che ha segnato il processo evolutivo dell'art. 81 cost., richiama un principio dinamico quale è appunto il principio dell'equilibrio tra entrate e spese e della sostenibilità del debito pubblico, come del resto affermato costantemente dalla giurisprudenza costituzionale secondo una interpretazione conforme a costituzione[49]. Non solo, la riforma rimette il contenuto del bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra entrate e spese dei bilanci nonché la sostenibilità del debito del complesso delle amministrazioni pubbliche ad una legge da approvare a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna camera nel rispetto dei principi definiti dalla legge di riforma costituzionale.

Il nuovo art. 81 cost., dopo aver disposto che lo Stato assicura l'equilibrio di bilancio tra entrate e spese tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico (comma1), ed aver affermato che per ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri, di provvedere ai mezzi per farvi fronte (comma 3), risolvendo così alla radice la questione dell'obbligo della copertura nella stessa legge di spesa, dispone che il ricorso all'indebitamento può essere consentito solo in considerazione degli effetti del ciclo economico ovvero in presenza di eventi eccezionali(comma 2). Pertanto la norma introduce, rispetto alla rigidità del principio del pareggio affermato nel Patto di stabilità e crescita e nel *Fiscal compact* (principio che evoca un saldo meramente contabile), un elemento di flessibilità, in quanto riconosce che le esigenze di *equilibrio* sono diverse

---

relativa legge di attuazione *Ley Organica* n. 2 del 27 aprile 2012, introducendo il principio della "stabilità di bilancio" nonché disposizioni inerenti i vincoli di indebitamento per lo Stato e per le Comunità autonome, con una declinazione però più rigida "equilibrio" per gli enti locali.

[48] Il termine pareggio in vero è utilizzato dal legislatore in più occasioni. A venire in rilievo è l'art. 1, comma 7 del d.l. n. 174 del 2012 laddove si riferisce al controllo delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sul funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e del pareggio di bilancio di ciascuna regione… e art.148 del tuel: ai fini del rispetto del pareggio di bilancio di ciascun ente.." Cfr. Luciani, *Il principio di equilibrio*, cit., 13. L'A sottolinea come tali disposizioni dovrebbero ritenersi incostituzionali ma sono salvate dalla interpretazione conforme a costituzione. Più in generale per una ricostruzione dal vecchio al nuovo sistema costituzionale della finanza pubblica si rinvia a G. Della Cananea, *Dal pareggio di bilancio all'equilibrio della finanza pubblica*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, Atti convegno del 16-17 marzo 2017, dedicato alla magistratura contabile, Corte costituzionale, Roma, 289 ss, in *Il Diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria,* Milano, 2019. 241 ss.

[49] Corte costituzionale, sentenza n.250 del 2013, ha affermato che "il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, già individuato da questa Corte come precetto dinamico della gestione finanziaria… consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche". In tale direzione va anche la sentenza della Corte costituzionale n.266 del 2013, nella quale si puntualizza che tale principio "non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata".

nelle fasi di recessione economica e in quelle espansive. Semmai va tenuto presente che anche il *Fiscal compact* prevede alcuni elementi di flessibilità laddove lo Stato si trovi in circostanze eccezionali. In tal caso il trattato consente che lo stato possa " deviare temporaneamente dal rispettivo di medio termine o dal percorso di avvicinamento a tale obiettivo" (art. 3, par. 1, lett. c)[50].

Uguale flessibilità viene affermata per l'indebitamento, posto che la norma nel fare un esplicito riferimento a due ipotesi precise, quali gli effetti del ciclo economico o il verificarsi di circostanze eccezionali quali circostanze in cui l'indebitamento è ammesso, introduce in sostanza una deroga al saldo di indebitamento in pareggio, conferendo dunque dinamicità all'intero processo decisionale di bilancio visto appunto come espressione di scelte politiche nell'ambito di un contesto economico[51].

Un richiamo analogo al rispetto dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito viene seguito nel nuovo primo comma dell'art.97, anche se la norma nel riferirsi all'intero *comparto* delle amministrazioni pubbliche e nel richiamarsi alla coerenza con l'ordinamento dell'Unione, apre una questione alquanto complessa sulla dimensione della nozione di amministrazione pubblica quale risultante dalla normativa interna (art.1 d.lgs. n.165 del 2001, legge di contabilità e finanza n. 196 del 2009) e quale risultante dal regolamento *Sec 2010*[52], posto che equilibrio e sostenibilità del debito sono grandezze

---

[50] Per "circostanze eccezionali si intendono "eventi inconsueti non soggetti al controllo della parte contraente interessata che abbiano rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria della pubblica amministrazione oppure periodi di grave recessione economica ai sensi del patto di stabilità e crescita rivisto, purché la deviazione temporanea della parte contraente interessata non comprometta la sostenibilità del bilancio a medio termine "(art. 3, par. 3, lett. b).

[51] Su questo aspetto A. Brancasi, *Le trasformazioni dell'assetto…*, cit., 430, interviene a chiarire che trattandosi di un saldo cioè la differenza tra entrate finali e spese finali, *al netto delle operazioni finanziarie*, la norma del divieto di indebitamento non impedisce operazioni di contrazioni di debito pubblico limitatamente a quanto necessario per rinnovare i titoli in scadenza.

[52] Tutti aspetti che non vengono chiariti neppure dalla legge di attuazione (legge n.243 del 2012) nonostante che il richiamo alla coerenza con l'ordinamento dell'Unione chiami in causa anche il sistema di classificazione dei conti economici previsto dal reg.Sec 2010, che, come sappiamo, riconduce nel Settore S13 (amministrazioni pubbliche), enti ed organismi che, a prescindere dalla natura giuridica pubblica o privata, sono classificabili come *non market* e sottoposti a controllo pubblico. Sulle implicazioni derivanti dalla nozione finanziaria di amministrazione pubblica quale emerge dal tenore dell'art. 97 e dell'art. 81 cost., si rinvia a G. Colombini, *Notazioni a margine del processo di costituzionalizzazione della nozione finanziaria di amministrazione pubblica*, in G. Pizzanelli, (a cura di) *Passato e presente del diritto amministrativo*, Napoli, 2017, 83 ss. Ma mentre per lo Stato e per gli enti territoriali la legge di attuazione n. 243 del 2012, integra il contenuto dell'art. 81 e dell'art. 119 ai fini dell'equilibrio e della sostenibilità del debito pubblico, per le amministrazioni non territoriali la legge 243 si limita a stabilire (art.13) che, per quelle che adottano la contabilità finanziaria, si considerano in equilibrio quando sia in fase di previsione che di rendiconto registrano un *saldo non negativo* in termini di competenza e di cassa tra le entrate finali e le spese finali, Ed ancora che ai fini della determinazione del saldo, può essere utilizzato l'avanzo di amministrazione solo dopo l'approvazione del rendiconto, mentre per le amministrazioni non territoriali che adottano la contabilità economico-patrimoniale, si considerano in equilibrio quando risultano confor-

che vanno disaggregate tra i vari settori che compongono il Settore delle amministrazioni pubbliche (S13) e sono dunque da ricondurre alle grandezze previste dalle norme europee sui disavanzi eccessivi, il cui limite come è noto, è espresso in termini di rapporto debito/Pil, e dunque in termini di concorso al debito del Paese membro, secondo le validazioni effettuate da Eurostat[53].

Diversa è la formulazione dei principi dell'equilibrio e della sostenibilità del debito per gli enti locali e per le regioni, posto che la riforma si limita ad integrare il testo dell'art. 119, (già oggetto nel 2001 della riforma costituzionale diretta ad introdurre il federalismo fiscale e già oggetto di una legislazione contabile diretta a garantire l'equilibrio di bilancio), richiamando gli enti, "al rispetto dell'equilibrio dei bilanci" ed "al concorso ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari, derivanti dall'ordinamento dell'unione europea," (comma 1), senza fare alcun riferimento né agli effetti del ciclo economico né agli eventi eccezionali, vincolando così la possibilità di ricorrere all'indebitamento soltanto per spese di investimento con la contestuale definizione dei piani di ammortamento ed a condizione che per il complesso degli enti ciascuna Regione, sia rispettato l'equilibrio di bilancio (comma 6), vale a dire che a livello regionale ad enti in disavanzo devono corrispondere enti in avanzo[54].

Il tenore dell'art. 119 riformato, escludendo il riferimento agli effetti del ciclo economico, determina pertanto rispetto allo Stato, una rigidità non giustificabile in quanto le entrate delle regioni e degli enti locali, risentono inevitabilmente degli effetti di una fase espansiva o recessiva dell'economia.

Rigidità che tuttavia trova una mitigazione nella legge di attuazione (c.d. legge rinforzata) che nell'attuare i principi del nuovo articolo 119, prevede che lo Stato deve concorrere, mediante trasferimenti alle regioni ed agli enti locali, al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali, nella misura definita dai documenti di programmazione finanziaria e di bilancio, tenendo conto degli effetti prodotti dal ciclo negativo sulle entrate e sulle spese.

---

mi ai criteri stabiliti con legge dello Stato. Nessun riferimento dunque agli effetti del ciclo economico! Per un approfondimento di questi aspetti sia consentito rinviare ancora a G. Colombini, *Buon andamento ed equilibrio finanziario nella nuova formulazione dell'art. 97 cost.*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, Milano, 2019, 381 ss.

[53] Sul punto si rinvia al contributo di L. Ascoli, *Il SEC2010'*, in questo volume.

[54] La legge di attuazione n. 243 del 2012 come modificata dalla legge n. 164 del 2016, prevede che nel caso di eventi eccezionali, non potendosi derogare ai vincoli dei saldi, lo Stato deve concorrere mediante trasferimenti alle regioni ed agli enti locali al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni delle funzioni fondamentali, nella misura prevista dai documenti di programmazione e tenendo conto degli effetti del ciclo negativo. Nel caso invece di ciclo positivo, la legge n.243 prevede un meccanismo inverso nel senso che i maggior risparmi e le maggiori entrate conseguite dagli enti devono essere versate allo Stato nel Fondo per l'ammortamento dei titoli di stato. Sui rapporti tra Stato e regioni in materia finanziaria cfr. L. Antonini, *Profili costituzionali delle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, cit., 159 ss.

Nel caso inverso, cioè di ciclo positivo, quando le entrate superano le spese, le maggiori entrate dovrebbero essere versate al fondo ammortamento dei titoli di stato a riduzione del debito[55].

A chiudere il disegno riformatore, dopo la modifica dell'art.117 relativa al passaggio della materia dell'*armonizzazione* (delle scritture contabili) dalla competenza concorrente alla competenza esclusiva dello Stato, modifica spiegabile proprio in ragione delle esigenze di coordinamento delle politiche di bilancio previste dalle regole europee, si colloca il rinvio, come si è detto, (previsto dal comma sesto dell'art.81) ad una legge di attuazione da approvare a maggioranza assoluta.

Si tratta, dunque, di modifiche la cui declinazione non può prescindere dalla contestuale analisi del dettato costituzionale e della legge di attuazione n. 243 del 2012 che peraltro proprio con riferimento agli enti territoriali è stata successivamente modificata dalla legge n.164 del 2016[56].

Venendo ad alcune considerazioni relative alla riforma dell'art. 81 cost., è evidente che la scelta costituzionale adottata implica che i principi in esso enunciati e che reggono l'impianto complessivo di finanza pubblica, vale a dire equilibrio di bilancio e sostenibilità del debito pubblico, obbligano governo e parlamento a rispettare nella legge di bilancio tutti i vincoli quantitativi alle politiche di bilancio che le regole europee ed il Trattato pongono sia in termini di grandezze numeriche relative al divieto di disavanzi eccessivi (vale a dire in termini di saldo indebitamento/accreditamento netto) sia in termini di rapporto debito/PIl.

Non solo, la nuova versione dell'art. 81 nel rinviare il contenuto della legge di bilancio nonché le norme fondamentali ed i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni alla legge rinforzata, approvata cioè a maggioranza assoluta, produce, in sostanza, un effetto *espansivo* del vincolo costituzionale, trasferendo sulle norme attuative dei principi costituzionali affermati dalla riforma, la connotazione propria delle norme interposte alla costituzione.

Pertanto, al di là delle molteplici considerazioni che hanno portato governo e parlamento a scegliere la strada della riforma costituzionale, e sulle quali molto si è discusso in dottrina, è evidente che la ricostruzione dei fatti che hanno portato alla riforma

---

[55] Per un'analisi (anche comparata)delle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali si rinvia a G. Boggero, *Le relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali. Profili comparati con l'esperienza tedesca*, in questo volume. Per un focus sulle criticità finanziarie dei Comuni si rinvia a M. Degni, *Le criticità finanziarie dei comuni. La connessione tra programmato e realizzato attraverso il bene pubblico bilancio*, in questo volume.

[56] Per una riflessione sul rapporto tra regole del nuovo diritto del bilancio e sistema delle autonomie si rinvia a L. Antonini, *Profili costituzionali delle relazioni finanziarie*.., cit., 159 ss.; nonché A. D'Atena, *La parabola della finanza regionale, tra modello costituzionale ed esperienze applicative*, *in Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, cit., 289 ss.; nonché a L. Salvini, *Lo stato di attuazione del federalismo fiscale,* in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, cit., 311 ss.

avalla l'idea che alla base di tutto il processo riformatore italiano ci sia stata una ragione politica indotta dalla esigenza di "*sradicare dai comportamenti di una classe politica la creazione di debito come soluzione ai problemi*"[57].

Del resto se si analizzano i rapporti governo-parlamento nel nuovo processo decisionale di bilancio e si pone mente alle fasi, *preventiva, correttiva* e di *vigilanza rafforzata* prevista dalle nuove regole europee, è evidente che la sottoscrizione del *Fiscal compact*, assume una valenza istituzionale sul piano dei rapporti governo-parlamento in quanto lo Stato, nel sottoscriverlo si è autoimposto un vincolo interno nella determinazione di *vincoli automatici* di correzione, in caso di scostamento dal percorso del OMT, sulla base di un vincolo *ab externo.*

Infatti sia l'art. 81 che la legge rinforzata (243/2012) fanno coincidere l'equilibrio di bilancio con l'OMT scelto dal Governo per gli anni di riferimento, con la conseguenza che *pareggio strutturale* e *obiettivo di medio termine* sono costruiti in modo da renderli uguali. Ma l'OMT è a sua volta definito dall'art. 2, comma 1, lette. e) come "*il valore del saldo strutturale individuato sulla base di criteri stabiliti dall'ordinamento dell'Unione europea*". Saldo, che viene definito dalla precedente lett. d) come "*il saldo del conto economico consolidato corretto per gli effetti del ciclo economico al netto delle misure una tantum e temporanee, e comunque definito in conformità all'Ordinamento europeo*". Ne consegue che il vincolo giuridico dell'equilibrio viene ad essere incorporato nell'equilibrio di medio termine, vale a dire in un valore costruito su basi tecniche analitiche definite dalla Commissione europea.

L'effetto sul piano politico è evidente, nel senso che il vincolo *ab externo* "mette in crisi quella funzione cognitiva che contribuisce a legittimare il consenso della decisione legislativa", ragione per la quale anche il richiamo nel *Fiscal compact* al rispetto delle *prerogative parlamentari*, nella predisposizione da parte di ogni stato dei meccanismi automatici di correzione (regolandone tempi e dimensione), si risolve in un richiamo meramente formale, essendo il percorso di convergenza demandato ad un complesso normativo europeo *"ad alto tasso tecnico"* che assume però una forte valenza politica[58].

E come tutte le situazioni in cui la decisione politica dipende anche da questioni tecniche, come è appunto la definizione *"dei parametri e della linea di costruzione di un percorso di convergenza verso l'OMT",* è evidente che ad esserne sacrificato è il principio di legittimazione democratica e dunque nel caso di specie, le prerogative dei parlamenti nazionali[59].

Quanto alla legge di bilancio, è evidente che la riforma costituzionale abolendo il comma 3 dell'art. 81, apre una serie di riflessioni non tanto sulla sua natura quanto sul suo contenuto.

---

[57] M. Degni P. De Ioanna, *Il vincolo stupido*, I edizione, Roma, 2015, 115 ss.

[58] P. De Ioanna, M. Degni, *Il vincolo stupido*, II° ed., 2019, 211 ss.

[59] M. Degni, P. De Ioanna, *Il vincolo stupido*, I° ed., cit., 132. Nel quale si sottolinea come le regole di condotta del Patto di stabilità e della politica monetaria siano elaborate rispettivamente da due organismi non investiti di legittimazione democratica come gli uffici della Commissione europea ed il Board della BCE.

Infatti sul versante della natura è evidente che l'abolizione del terzo comma implica che la legge di bilancio si configuri come una legge sostanziale. Semmai c'è da chiedersi se questa sia equiparabile a tutte le altre leggi e se dunque possa disattendere quanto stabilito dalle altre leggi e possa incidere su attività che l'amministrazione è legittimata a svolgere in base ad altre leggi.
Ebbene, la legge rinforzata n. 243 del 2012, intervenendo come previsto dall'art. 81 sul contenuto, consente di chiarire questo aspetto, in quanto riconduce nella legge di bilancio quello che era il contenuto tipizzato della legge finanziaria poi legge di stabilità. L'art. 15 della legge rinforzata, nell'individuare il contenuto del disegno di legge di bilancio, dispone che il disegno di legge, nella prima Sezione, prevede disposizioni in materia di entrata e di spesa aventi ad oggetto misure quantitative, funzionali a realizzare gli obiettivi programmatici indicati nei documenti di programmazione economica e finanziaria e le previsioni di entrata e di spesa formate sulla base della legislazione vigente. In tal modo si conferma quello che era il contenuto necessario della legge di stabilità e prima ancora della legge finanziaria, relativo alla determinazione dei saldi di bilancio e alla fissazione del livello massimo del ricorso al mercato, a cui si aggiungono i limiti di contenuto quali il divieto di prevedere deleghe legislative, misure di natura microsettoriale, nonché disposizioni a carattere ordinamentale o organizzatorio.
Nella seconda Sezione, l'art. 15 dispone che sono contenute le previsioni di spesa e di entrata espresse in termini di competenza e di cassa, le proposte di rimodulazione relative a ciascun stato di previsione, corredate da una relazione tecnica sulla quantificazione degli oneri recati da ciascuna disposizione, le relative coperture, nonché l'importo massimo di emissione dei titoli di stato al netto di quelli da rimborsare.
Viene dunque confermata l'articolazione del disegno di legge di bilancio in due sezioni, una a contenuto normativo ed una a contenuto tabellare, come pure vengono confermate le limitazioni in termini normativi ed in termini procedurali previsti per la legge finanziaria/stabilità dalla legge di contabilità e finanza del 2009 n. 196[60].
Nessuna rilevante novità dunque?
In verità la novità, anzi le novità, ci sono e sono anche rilevanti in quanto riguardano i diversi profili inerenti l'efficacia e la forza delle norme di attuazione dei principi costituzionali contenute nella legge rinforzata n. 243. Infatti non solo la loro abrogazione, modifica o deroga, deve essere fatta in modo espresso, ma, data la loro connotazione di norme interposte alla costituzione, la violazione dei vincoli e dei limiti di contenuto alla legge di bilancio, dà luogo ad una vera e propria illegittimità costituzionale. A questo si aggiunge il fatto, non irrilevante, della riserva di competenza esclusiva che la legge rinforzata assegna alla legge di bilancio in materia di saldi e di limite massi-

[60] P. De Ioanna, *La nuova disciplina costituzionale dell'equilibrio del bilancio pubblico: un'analisi introduttiva*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, cit., 399 ss.

mo del ricorso al mercato, con la conseguenza che tale riserva non solo ha l'effetto di precludere alle altre leggi la possibilità di intervenire sul ricorso al mercato, ma anche di poter stabilire disposizioni relative agli stessi oggetti trattati dalla legge di bilancio. Quanto alla copertura è evidente che la legge di bilancio come le altre leggi di spesa ha l'obbligo della copertura anche se per il suo contenuto, giustamente è stato rilevato che la copertura è implicita nella costruzione dei saldi relativi all'equilibrio di bilancio ed alla sostenibilità del debito pubblico[61].

3. Il diritto del bilancio tra tecnica e politica

Ebbene senza dubbio queste riforme hanno risolto alcune delle criticità proprie dell'originario diritto del bilancio, con l'avvenuto riconoscimento della natura sostanziale della legge di bilancio e con la fissazione *ex ante* di un percorso pluriennale di vincoli per la decisione di finanza pubblica, all'interno del quale incanalare, in sessioni e fuori sessioni, le scelte legislative, nel contesto di un perimetro finanziario possibile all'interno del quale si definisce il raccordo tra i diversi soggetti istituzionali che formano la pubblica amministrazione.
Raccordo non solo istituzionale ma anche contabile con l'avvio del processo di *armonizzazione* dei bilanci pubblici tutto teso a delineare, un progressivo allineamento nei tempi e nella struttura dei documenti contabili demandato, per gli enti territoriali, alla Commissione per l'armonizzazione[62], processo che pur non implicando, come ha sottolineato la Corte costituzionale, un "assorbimento *tout court*" nella potestà legislativa esclusiva dello stato ogni profilo di contabilità pubblica regionale, trovando quest'ultima fondamento nell'autonomia costituzionalmente garantita dell'ente territoriale, rappresenta comunque un limite esterno, essendo in gioco la tutela degli interessi

[61] A. Brancasi, *Le trasformazioni dell'assetto e del governo della finanza pubblica...,* cit., 431 ss.

[62] La Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali come previsto dall'art. 3-bis, comma 2 del d.lgs. n. 118/2011, ha il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali, esclusi gli enti convolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, e di aggiornare gli allegati al Titolo I del decreto legislativo in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto nonché alle esigenze di monitoraggio e di consolidamento dei conti pubblici, nonché al miglioramento del raccordo dei conti delle amministrazioni con il Sistema europeo dei conti nazionali. Tali principi sono aggiornati con decreto del MEF- dipartimento della ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno- dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio-dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'art.3-bis. Vedi da ultimo Decreto MEF, 1 marzo 2019. Aggiornamento degli allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, in G.U. serie generale n.71 del 25 marzo 2019. Per l'applicazione di tali principi agli enti territoriali si rinvia anche alle "Linee guida" elaborate dalla Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 12 dell'11 giugno 2019.

finanziari generali della finanza pubblica. Il riferimento va dunque ai nuovi principi contabili per gli enti territoriali enunciati dal dlgs. n. 118 del 2011 (e la sua successiva modifica con il d.lgs. n. 126 del 2014 e relativi allegati), quali la competenza finanziaria rafforzata, la struttura dei bilanci pubblici in missioni e programmi, l'avanzo di amministrazione, il Fondo pluriennale vincolato, il c.d. disavanzo tecnico, l'integrazione della contabilità finanziaria con la contabilità economica patrimoniale... ecc.[63].

Tutto bene allora? In verità no. Rimane, infatti, il dubbio se l'attuale riforma costituzionale che ha puntato sulla costituzionalizzazione dei vincoli numerici entro la cornice tracciata dalle nuove regole europee, possa essere considerata un punto di arrivo che non richiede interventi correttivi.

A venire in rilievo è la centralità assunta dal binomio saldo strutturale-obiettivo di medio termine (OMT), quale binomio che guida e condiziona tutto il processo decisionale della politica economica e finanziaria del governo e del parlamento, e la opacità della costruzione dell'obiettivo di medio termine e del saldo strutturale, aspetti, questi, che vanno ad interessare il rispetto del principio di trasparenza nel rapporto tra tecnica e politica. Infatti i parametri numerici sono il risultato di decisioni tecniche elaborate in "*ambienti altamente gerarchizzati e burocratizzati sulla base di convenzioni virtuali alle quali vengono agganciate le politiche fiscali degli stati membri*"[64].

C'è un rischio in tutto questo?

È evidente che il rischio c'è ed è dato dal fatto che se il metodo è eccessivamente complesso e non consente di individuare chiaramente eventuali errori non è possibile

---

[63] Sul processo di armonizzazione si rinvia a G. Rivosecchi, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisdizione costituzionale*, in Riv. Corte dei conti, n. 3-4, 2016, 556 ss.; nonché M. Graffeo, *Dalla normalizzazione all'armonizzazione dei conti pubblici, con particolare riferimento alle autonomie differenziate*, *ibidem*, 486 ss. Per un quadro esaustivo della giurisprudenza costituzionale si rinvia ad A. Carosi, *Il sindacato sugli atti di natura finanziaria tra Corte costituzionale e magistrature superiori*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, cit., 65 ss., nonché Id., Relazione conclusiva al Convegno *La dimensione globale della finanza e della contabilità pubblica,* Pisa 6-7 dicembre 2018, in questo volume. Particolarmente significativa, per gli aspetti contabili e finanziari inerenti l'armonizzazione, è la sentenza della Corte costituzionale n.184 del 2016, nella quale la Corte afferma che "l'armonizzazione dei bilanci pubblici è finalizzata a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e raffrontabili, in modo da soddisfare le esigenze informative connesse ai vari obiettivi quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la previsione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare l'equilibrio dei bilanci". Si veda per una ricostruzione utile della giurisprudenza costituzionale il lavoro (che arriva però fino al 2008) dei rapporti tra coordinamento finanziario e armonizzazione di M. Pieroni, in *www.cortecostituzionale.it/documenti/.../STU%20198_1_Finanza_pubblica.*

[64] Sul profilo della trasparenza si rinvia a A. Carosi *Il principio di trasparenza nei conti pubblici,* in *Riv. AIC*, n. 3 del 2018, 841; nonché M. Bergo, *No taxation without rapresentation. I principi di accountability pubblica nella dimensione europea e il tentativo di Eurostat di adattare i principi della contabilità privatistica*, in questo volume.

neppure attivare processi di autocorrezione. Con la conseguenza che nel caso di variazioni tra il piano *ex ante* e quello *ex post,* l'applicazione delle sanzioni è il risultato di un giudizio ad alta discrezionalità tecnica che ha però rilevanti effetti politici. Non è casuale che la Corte costituzionale intervenendo in materia abbia più volte sottolineato che sotto il profilo normativo e amministrativo le prassi finanziarie tendono a creare "un mosaico opaco rispetto al quale il controllo democratico rimane non di rado impotente"[65].

Ebbene tale rischio non sembra al momento trovare una soluzione. Infatti la legge di riforma costituzionale all'art.5 rimette alla legge di attuazione (l. n. 243 del 2012): 1) la disciplina delle verifiche preventive e consuntive sugli andamenti di finanza pubblica, 2) l'accertamento delle cause degli scostamenti rispetto alle previsioni, "distinguendo tra quelli dovuti all'andamento del ciclo economico, alla inefficacia degli interventi ed agli eventi eccezionali", 3) la disciplina del limite massimo degli scostamenti negativi cumulati corretti per il ciclo economico rispetto al Prodotto interno lordo, al superamento del quale si deve intervenire con misure di correzione, 4) la definizione delle gravi recessioni economiche, delle crisi finanziarie e delle gravi calamità naturali quali eventi eccezionali, al verificarsi dei quali sono consentiti il ricorso all'indebitamento non limitato a tener conto degli effetti del ciclo economico con il superamento del limite massimo.

Insomma la norma enuncia concetti che, giustamente, sono stati definiti aperti e polisensi, sicuramente a forte valenza economica (e quindi dinamici), che chiaramente si prestano a diverse letture difficilmente riconducibili in termini strettamente giuridici[66].

Così la legge di attuazione della riforma costituzionale (l. n. 243/2012) che, ai sensi del comma 6 dell'art. 81, avrebbe dovuto fissare in termini giuridici tutti questi concetti ed indicare i criteri, non ha fatto altre che operare "*una banale trasposizione in lessico normativo dei vincoli e delle tecniche di controllo della finanza pubblica messo in campo dai regolamenti dell'unione europea e dal Fiscal compact, mutuate senza particolari mediazioni e aggiunte concettuali*", rimettendo in sostanza il contenuto di decisioni politiche alla tecnica convenzionale seguita dalla Commissione europea nella individuazione dell'obiettivo di medio termine[67].

A tutto questo si aggiunge il fatto, non secondario, che il percorso di vincoli intertemporali e procedurali previsto dalle regole europee anziché essere espressione di un "nucleo di condivisione dei rischi e di valutazioni dei titoli di debito pubblico, tarati sulla situazione complessiva dell'area euro", è invece riferito alla situazione del singolo paese con la conseguenza che il vincolo può, come in realtà sta accadendo, risultare

---

[65] A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, cit., 2 ss.

[66] M. Degni, P. De Ioanna, *Il vincolo stupido*, I° ed., 113 ss.

[67] M. Degni, P. De Ioanna, *Il bilancio è un bene pubblico*, Roma, 2017, 124 ss.

regressivo e pro-ciclico per una singola economia, e dunque acuire i divari esistenti tra le economie degli stati membri.

Peraltro il problema dei rapporti tra tecnica e politica si presenta anche nella riforma costituzionale dell'art. 97 e nella relativa norma di attuazione, posto che l'esplicito richiamo alla coerenza con l'ordinamento dell'Unione, investe non soltanto le regole europee a presidio dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico, ma anche le regole europee, per la predisposizione del conto economico consolidato della Pa (Sec2010')[68], ove sono classificate nel settore istituzionale amministrazioni pubbliche anche enti ed organismi privati inseriti negli elenchi annuali dell'Istat, in quanto unità *non market* sulla base appunto delle specifiche regole del Sec2010 che distinguono tra unità *market o non market* in relazione al rapporto costi/ricavi, vale a dire a seconda che le entrate coprano o non coprano il 50% dei costi, e siano sottoposte a controllo pubblico[69]. Pertanto il conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche è il frutto di rilevazioni dei dati contabili raccolti ed elaborati dall'Istat a livello micro e

[68] Il SEC 2010' è il prodotto del regolamento n. 549 del 2013 (parlamento e consiglio) che ha modificato il SEC95', regolamento del consiglio n.2223 del 1996. Regole richiamate in modo esplicito sia dalla legge di contabilità e finanza del 2009 (art. 2, c. 1 legge n. 196 del 2009), sia dalla legge rinforzata (art. 2, lett. a e b legge n. 243 del 2012) ed attualmente previste nel regolamento SEC2010'. Sul punto cfr. G. Colombini, *Buon andamento ed equilibrio finanziario nella nuova formulazione dell'art. 97 cost.*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, cit., 381 ss.

[69] L'individuazione degli elementi che qualificano il controllo in termini di "controllo pubblico", tema alquanto dibattuto in dottrina ed in giurisprudenza, è stata oggetto di una recentissima deliberazione relativa alla questione di massima sollevata dalla Sezione regionale di controllo per l'Umbria (deliberazione n. 57/2019/PAR) con la quale la Sezione ha sospeso il pronunciamento sul parere richiesto dal Sindaco del Comune di Corciano in ordine alla definizione del concetto di controllo rispetto a società a maggioranza pubblica partecipate da più enti ciascuno dei quali intestatario di quote inferiori al 50%/Parere), innanzi alle Sezioni riunite in sede di controllo. Nel caso di specie la questione si è posta in riferimento alle fattispecie previste dall'art. 2359 c.c. nel senso che la norma del codice civile considera società controllate quelle in cui un'altra società dispone dei voti o dei poteri di cui ai numeri 1), 2), 3) dell'art. 2359 c.c. in virtù del combinato disposto delle lettere b) ed m) dell'art.2 del TUSP che dispone che una o più amministrazioni dispongono dei voti o dei poteri anche nel caso del c.d. controllo di minoranza, avente fonte in norme di legge, che per decisioni sociali strategiche richiedono il consenso unanime di tutti i soci privati e pubblici. Così si sono orientate le Sezioni riunite in sede di controllo nell'esaminare la questione di massima (deliberazione n. 11/SSRRCO/QMIG/19), richiamando anche la deliberazione ANAC n. 1134/2017 che nell'aggiornare le linee guida per l'attuazione della normativa in materia di corruzione e trasparenza, da parte delle società e degli enti di diritto privato controllati e partecipati da amministrazioni pubbliche, ha precisato che rientrano nelle società a controllo pubblico anche quelle a controllo congiunto, vale a dire quelle in cui il ridetto presupposto come declinato dall'art. 2359 c.c. è esercitato da una pluralità di amministrazioni. In tale direzione si era peraltro espressa anche la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti con deliberazione n. 27/2017/FRG, nonché il recente referto su "Gli organismi partecipati dagli enti territoriali" deliberazione n. 23/2018/FRG. In buona sostanza l'assunto cui sono pervenute le Sezioni riunite in sede di controllo (della Corte dei conti), nella citata deliberazione n.11 del 2019, è che " sia sufficiente ai fini dell'integrazione della fattispecie delle società a controllo pubblico, rilevante quale ambito di applicazione, soggettivo e oggettivo, di alcune disposizioni del d.lgs. n. 175 del 2016, che una o più amministrazioni pubbliche dispongano, in assemblea ordinaria, dei voti previsti dall'art. 2359 del codice civile".

macro della contabilità nazionale[70], a sua volta raccolti ed elaborati a livello aggregato da Eurostat, e che richiedono non soltanto l'applicazione di tutte le regole tecniche previste dal regolamento Sec 2010', ma anche l'applicazione di regole tecniche di dettaglio e di interpretazione del Sec2010' elaborate da Eurostat nel "*manuale del deficit e del debito del governo*" (di circa 500 pagine), ai fini del rispetto del Patto di stabilità[71]. Ne consegue che il ruolo di Eurostat è centrale nei rapporti tra gli Stati membri e la Commissione, posto che l'inserimento nel settore S13 (amministrazioni pubbliche) di un ente od organismo, ha delle conseguenze rilevanti non soltanto sul piano statistico ma anche su piano giuridico, finanziario e politico, per il rispetto dei saldi di finanza pubblica, in quanto comporta, come si è rilevato, che l'eventuale debito e deficit dell'organismo od ente inserito nel Settore S13 va a far parte del debito e del deficit pubblico dello Stato. Sul punto ci dovrebbe pertanto essere maggiore chiarezza e trasparenza, anche perché l'alto tasso di variabilità dei fattori che concorrono a qualificare una unità *market* o *non market* e dunque il relativo inserimento nel conto consolidato della pa (non è casuale che il legislatore italiano abbia previsto l'aggiornamento annuale degli elenchi Istat)[72], nonché il potere conferito ad Eurostat, sulla base di una applicazione delle regole tecniche del SEC2010 di non validare i dati raccolti dagli Istituti nazionali di statistica degli stati membri, mettendo una *riserva* sulla qualità dei dati, come pure la possibilità di poterli cambiare direttamente e di comminare sanzioni pecuniarie a quei paesi che hanno alterato i dati relativi al deficit e al debito per negligenza o per rappresentazione intenzionalmente erronea, hanno alimentato contenziosi rispettivamente, nel caso italiano, innanzi al giudice contabile nei confronti delle determinazioni Istat relative all'inserimento negli elenchi del Settore S13 (pa)[73], ed a livello sovranazionale innanzi alla Corte di Giustizia nei confronti dei provvedimenti adottati da Eurostat[74].

---

[70] Sul punto si rinvia a G.P. Oneto, *Il processo di riforma della contabilità pubblica e la qualità dei dati di base delle statistiche di finanza pubblica*, in questo volume. Nonché per un quadro ricostruttivo delle basi informative della finanza e della contabilità pubblica, si rinvia a D. Monacelli, F. Falcitelli, *Le basi dati di finanza pubblica*, in questo volume; ed ancora P. Ferro, S. Ranucci, *Le basi dati della tesoreria statale e il SIOPE +*, in questo volume.

[71] L. Ascoli, *Il Sec 2010'*, in questo volume.

[72] L'inserimento di un organismo od ente senza scopo di lucro nell'elenco Istat, è stata oggetto di una complessa questione sollevata dalla Corte dei conti italiana nell'ambito di un rinvio pregiudiziale (sentenza n. 31/2017/Ris) alla Corte di Giustizia sull'interpretazione del Sec 2010 (reg. UE del parlamento e del consiglio n. 549 del 2013) in relazione alle Federazioni sportive quali la FIG e la FISE Sul punto si rinvia alle conclusioni dell'Avvocato Generale, presentate il 28 febbraio 2019 nelle Cause riunite C-612/17 e C-613/17, FIG contro Istat e FISE contro Istat. Sugli aspetti problematici della classificazione nel settore S13-amministrazioni pubbliche si rinvia alle considerazioni di G.P. Oneto, *Il processo di riforma della contabilità pubblica e la qualità dei dati di base delle statistiche di finanza pubblica*, in questo volume.

[73] G. Colombini, *La "nuova" dimensione finanziaria dell'amministrazione pubblica e gli antidoti ai fenomeni gestionali di cattiva amministrazione*, in *Annuario 2016*, AIPDA, Napoli, 2017, 268 ss.

[74] L. Ascoli, *Il SEC2010'*, in questo volume. L'A sottolinea come si stia affermando la tendenza ad instau-

A questi aspetti inerenti la differenza tra pratiche contabili e dati statistici si collega quello non meno problematico dell'*armonizzazione* delle regole contabili che presiedono alla redazione dei Quadri di bilancio nazionali sulla base della Direttiva 2011/85/UE, competenza che la riforma costituzionale del 2012 ha rimesso alla competenza esclusiva dello Stato (art. 117, c. 2, lett. e) e che è stata attuata dall'Italia con il d.lgs. n.54 del 2014. Si tratta di principi contabili internazionali (*accrual accounting*/IPSAS) concepiti per la contabilità economico patrimoniale in partita doppia del settore privato che la Commissione ha deciso di applicare al settore pubblico (EPSAS) dando mandato ad Eurostat, al fine di migliorare, a livello europeo, la trasparenza, l'attendibilità e la confrontabilità delle scritture contabili delle amministrazioni pubbliche. Obiettivi perseguibili, secondo la Commissione, attraverso "sistemi di contabilità pubblica che includano elementi come le registrazioni delle operazioni contabili, il controllo interno, l'informativa finanziaria e l'audit". Insomma sistemi contabili di rilevazioni che dovrebbero essere distinti sia dai dati statistici che invece si basano sui *risultati* delle finanze pubbliche basati su metodologie statistiche, sia dalle previsioni o dalle azioni di formazione del bilancio che riguardano le finanze pubbliche future (distinzione che emerge anche dal Considerato n. 2 della direttiva 2011/85/UE)[75]. Sembrerebbe, dunque, che sia lo stesso legislatore europeo a richiedere per l'attuazione della direttiva sui Quadri di bilancio che i dati statistici siano distinti dai sistemi di contabilità "dai quali assumono" attraverso tecniche matematiche i dati da elaborare su base macroeconomica[76]. In realtà, tale esigenza rimane a livello di mera enunciazione, posto che l'applicazione ai conti pubblici di questi principi internazionali pensati per il settore privato, per quanto calendarizzata nell'arco di dieci anni (a partire dal 2015)[77], presenta elementi di dubbia compatibilità, o quanto meno di difficile raccordo, con le nuove regole di armonizzazione che il dlgs. n. 118 del 2011 ha disegnato per le amministrazioni territoriali , e comunque con i generali principi contabili enunciati dalla legge di contabilità e finanza per tutte le pubbliche amministrazioni (legge n.196 del 2009 e succ mod.) posto che tali regole hanno introdotto per il settore pubblico la competenza finanziaria potenziata a partita singola ove la contabilità economico patrimoniale è prevista dal legislatore soltanto a fini conoscitivi ed ove tali regole sono dirette alla responsabilizzazione della gestione

rare contenziosi a fronte della riclassificazione di "una entità" da parte di un Istituto nazionale di statistica all'interno della PA. L'A ricorda che situazioni del genere si sono verificate in Italia, in Belgio, in Grecia, in Portogallo e in Lettonia.

[75] M. Bergo, *Democraticità e principi contabili: una lettura(critica) del progetto EPSAS per un dialogo costruttivo fra istituzioni*, in *Federalismi.it*, 3 luglio 2019, 2 ss.

[76] Sul punto si rinvia a M. Bergo, *Democraticità e principi conta*bili..., cit., 3, nonché a A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, cit., 841.

[77] L'attuazione del metodo EPSAS dovrebbe realizzarsi nell'arco di dieci anni. È previsto un regolamento quadro ed una sperimentazione dei principi che dovrebbe durare cinque anni. Successivamente, vale a dire dal 2020 al 2025 l'adozione degli EPSAS dovrebbe divenire obbligatoria per tutti gli stati membri.

attraverso i controlli interni alle singole amministrazioni ed il controllo esterno di legittimità e regolarità finanziaria sui bilanci preventivi e sui rendiconti svolto dalla Corte dei conti[78]. Rimane pertanto da verificare se l'armonizzazione dei sistemi contabili voluta dalla Commissione europea con il progetto EPSAS sia effettivamente funzionale alla trasparenza, alla conoscibilità ed alla comparabilità dei dati contabili ed alla *accountability*, o se invece, come emerge dal contrasto sorto in Germania tra Eurostat e Corte dei conti tedesca, quel tipo di contabilità IPSAS/EPSAS non serva affatto all'*accountability* ma serva piuttosto a dimensionare le aziende pubbliche nel mercato globale come operatori economici, come del resto è stato sottolineato dalle stesse società private di consulenza coinvolte nel progetto (EY e PwC)[79]. Anzi, secondo la Corte dei conti tedesca, l'introduzione dei criteri EPSAS lascerebbe ampi margini di discrezionalità agli Stati membri nella predisposizione delle poste di bilancio, rimettendo, ad esempio, al singolo stato la scelta della opzione contabile in materia di quantificazione delle entrate fiscali[80]. A tutto questo si aggiunge il dato, affatto irrilevante, del coinvolgimento da parte della Commissione, di soggetti privati (società di consulenza) privi di quella posizione di terzietà e di indipendenza che il processo europeo di armonizzazione dei conti pubblici di tutti gli stati membri dovrebbe invece richiedere per la trasparenza e per la veridicità dei conti pubblici.[81]

---

[78] A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*. cit., 7, in particolare nota 15. L'A. sottolinea come dalla lettura della direttiva 2011/85/UE e del SEC2010, emerga con chiarezza "u*na ontologica distinzione tra disavanzi e dati statistici che li rappresentano*…." ove sullo sfondo siede " *il convitato di pietra delle metodologie statistiche attraverso le quali vengono quotate le risultanze dei bilanci degli stati membri*". Sulla funzione di antidoto alla cattiva gestione del controllo di legittimità e regolarità finanziaria della Corte dei conti, sia consentito rinviare a G. Colombini, *La dimensione finanziaria dell'amministrazione pubblica e gli antidoti ai fenomeni gestionali di cattiva amministrazione*, in *Federalismi.it*, n. 13, 2017. Per un quadro dei rimedi giurisdizionali approntati dall'ordinamento nei casi di violazione delle regole di finanza e contabilità pubblica si rinvia a G. Rivosecchi, *Il controllo della Corte costituzionale nell'impiego delle risorse pubbliche. Il caso degli avanzi di amministrazione e del Fondo pluriennale vincolato*; M.T. Polito, *I controlli della Corte dei conti*; S. Cimini, *Equilibri di finanza pubblica nella prospettiva del buon andamento delle amministrazioni pubbliche*; A. Police, *Le responsabilità per danno agli equilibri di finanza pubblica*; M. Pischedda, *Le azioni giurisdizionali a tutela degli equilibri di finanza pubblica*; tutti in questo volume.

[79] K. Scheller, Presidente della Corte dei conti federale tedesca, *Relazione speciale sul progetto di attuazione a livello europeo dei principi contabili armonizzati per il settore pubblico,* 15 novembre 2017. La questione riguarda il contrasto che si è determinato tra Eurostat e la Corte dei conti federale tedesca riguardo ai nuovi principi contabili EPSAS, contrasto che ha fatto emergere il problema del deficit di *accountability* della sua attività. Sul punto si rinvia alle considerazioni di M. Bergo, *Regole contabili e principio di democraticità. La rilevanza della dialettica fra Eurostat e Corte dei conti tedesca alla luce dei più recenti orientamenti della Corte costituzionale italiana*, in Atti convegno Venezia 23 maggio 2018 "*Il coordinamento della finanza pubblica e gli equilibri di bilancio: il ruolo della Corte dei conti*", nonché Id., *No taxation without representation*…, cit., in questo volume.

[80] M. Bergo, *Democraticità e principi contabili* cit., 8, in particolare nota 17.

[81] Il tema dell'indipendenza e della terzietà dei soggetti a cui le Istituzioni europee affidano compiti strategici è cruciale. Ne è un esempio eclatante la vicenda dell'Autorità europea di supervisione bancaria che

Allo stato attuale si pongono, pertanto, problemi sia di coordinamento tra regole tecniche di armonizzazione e decisioni politiche, sia di affidabilità e neutralità dei dati statistici. Problemi che devono essere risolti al fine di evitare che l'adozione obbligatoria dei nuovi standard contabili europei (EPSAS), giustificata dalla adozione di regole "tecniche", combinata con la mancanza di neutralità dei dati statistici, divenga tale da condizionare, anzi da divenire, essa stessa, una scelta politica priva di legittimazione democratica.
Un esito del genere aprirebbe, infatti, un inevitabile contrasto con i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale quale appunto quello del principio democratico.

4. Le questioni aperte

Le considerazioni sin qui svolte hanno messo in luce le principali tappe che hanno caratterizzato il processo evolutivo del diritto del bilancio nell'ambito della contabilità e della finanza pubblica, tappe contrassegnate, come si è visto, da riforme a livello sovranazionale a cui hanno fatto seguito riforme nazionali che, nel nostro ordinamento, trovano un punto di approdo e di sintesi nella riforma costituzionale del 2012 e nella legge rinforzata n. 243 del 2012 come modificata dalla legge n. 164 del 2016.
Dall'esame di questo nuovo quadro normativo sono tuttavia emerse alcune criticità legate essenzialmente a due aspetti: quello relativo alle regole della nuova *governance* economica europea ed al loro recepimento nel nostro ordinamento, quello relativo al rapporto tra tecnica e politica.
Quanto al primo aspetto, cruciale è il valore dell'OMT, riferito alla situazione del singolo paese secondo però i criteri convenzionali seguiti dalla Commissione per la costruzione del saldo strutturale[82]. L'effetto è quello di uno spazio limitato, se non nullo, per gli interventi discrezionali anticongiunturali, cosicché il vincolo può, come in realtà sta accadendo, risultare regressivo e pro-ciclico per lo Stato che si trovi in una situazione di debolezza economica e di andamento non favorevole della spesa per interessi sul debito, con il rischio di una compromissione sia del livello delle prestazioni sociali sia delle politiche di investimento in grado di aumentare la capacità produttiva e l'occupazione del singolo Stato.
Criticità il cui superamento sembrerebbe trovare una parziale risposta in alcune proposte di modifica dell'ordinamento finanziario europeo tra le quali merita ri-

ha affidato la "conduzione e la valutazione" dei dati sugli stress-test ad una società che chiaramente si pone in conflitto di interessi con il compito affidato, essendo tra i più importanti investitori internazionali nel settore bancario (BlackRock). Cfr. M. Bergo, *Democraticità e principi contabili*, cit., 9 ss.

[82] P. De Ioanna, M. Degni, *Il vincolo stupido*, II° ed., cit., 211.

chiamare la proposta elaborata dall'EFB(*report* 2017 e *report* 2018) che prevede "la costituzione di una capacità fiscale che consenta interventi di stabilizzazione a livello centrale soprattutto in favore di Stati particolarmente esposti sui mercati o che abbiano in corso programmi di consolidamento fiscale di entità tale da limitare le possibilità di intervento in funzione anticiclica"[83]. Finalità perseguibile, secondo alcuni, attraverso un intervento finalizzato ad "uno schema assicurativo contro la disoccupazione, integrativo rispetto agli interventi degli stati membri" e secondo altri, attraverso un meccanismo di stabilizzazione anticiclica a sostegno degli investimenti, finanziato con il ricorso al mercato finanziario con meccanismi di condizionalità[84].

Quanto al secondo aspetto, a venire in considerazione è il coordinamento delle politiche fiscali degli stati membri che ha come "indefettibile" riferimento le quantificazioni finanziarie elaborate da Eurostat. Quantificazioni che si basano, come si è detto, sull'elaborazione tecnica dei dati preventivi e consuntivi dei conti europei. Quelle preventive dirette alla verifica della sostenibilità delle politiche fiscali degli stati dell'Unione, quelle successive dirette ad individuare le azioni necessarie nei casi di debito o disavanzo eccessivo.

Il ruolo svolto da Eurostat è pertanto cruciale come è cruciale chiedersi se le informazioni finanziarie elaborate siano affidabili e neutrali.

La domanda è lecita posto che una parte autorevole della dottrina avanza perplessità sul "se" e sul "sino a che punto" le categorie e gli *standard* proposti da Eurostat possano essere considerati in modo assiomatico ed indiscutibile[85].

A supportare queste perplessità vengono richiamati essenzialmente due ragioni: quella relativa all'uso della statistica al posto delle tecniche finanziarie e contabili di consolidamento dei conti pubblici, e quella relativa al "*deficit*" di neutralità e di indipendenza che investirebbe non soltanto Eurostat in quanto Dipartimento della Commissione europea, vale a dire l'*alter ego* (insieme al Consiglio) degli stati membri nella procedura per i disavanzi eccessivi ex art.126 del TFUE, ma tutto il processo di elaborazione e definizione degli *standard* , atteso il coinvolgimento di società private nell'attuazione del progetto EPSAS[86].

Si tratta di due facce della stessa medaglia, in quanto ad essere coinvolti sono sia i rapporti interni tra Commissione ed Eurostat, per la cui soluzione sarebbe necessaria una riforma diretta a garantire l'indipendenza e l'autonomia di Eurostat, sia la qualità

---

[83] P. Bonacci, *L'evoluzione in senso dinamico del diritto del bilancio: alcuni spunti di riflessione*, intervento alla giornata di studi in ricordo di Antonio Brancasi, Firenze, 25 marzo 2019.

[84] P. Bonacci, cit., slide 54.

[85] A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, cit., nota 26.

[86] A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, cit., 11.

dei dati statistici in quanto una configurazione autonoma di Eurostat sarebbe coerente con i principi di "imparzialità, affidabilità, oggettività, indipendenza scientifica, efficienza nei costi e riservatezza" richiesti dall'art.285 del trattato di Amsterdam per i dati statistici[87].

A questi aspetti generali che coinvolgono il binomio *tecnica-politica* nel rapporto tra gli stati nazionali e le Istituzioni europee, si aggiungono le problematiche specifiche del nostro ordinamento che invece riguardano le tecniche di contabilizzazione della gestione degli enti territoriali, ed in particolare le complesse questioni concernenti il rapporto tra i principi del nuovo diritto del bilancio (equilibrio e sostenibilità del debito pubblico) e i principi affermati da una pluralità di norme finanziarie e contabili riguardanti il sistema delle Autonomie territoriali.

A venire in rilievo sono le norme sulla riformulazione e la rimodulazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale degli enti locali in predissesto nonché gli aspetti procedimentali-temporali relativi alla approvazione del piano[88], le norme sull'utilizzazione dell'avanzo di amministrazione e del Fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa[89], le norme sui disavanzi tecnici[90]. Insomma tutte norme che fanno emergere non soltanto la necessità di far chiarezza sul rapporto esistente tra i vincoli ai saldi di bilancio (in termini di divieto di disavanzi eccessivi) e le modalità e le *tecniche* di copertura previste da queste norme, ma anche e soprattutto la necessità di far chiarezza sulla *compatibilità* di queste norme con il nuovo sistema costituzionale.

---

[87] Sul punto vi è chi in dottrina ha sottolineato come la statistica sia in effetti uno strumento politico per realizzare scopi politici. Cfr. R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017, 213 ss. Contra G.P. Oneto, *Il processo di riforma della contabilità pubblica*... cit., in questo volume. Per la qualità e la complessità dei dati si rinvia anche alle relazioni di P. Ferro, S. Ranucci, *Le basi dati della tesoreria statale e il Siope+*, in questo volume.

[88] Il d.lgs. n. 267 del 2000 e successive modificazioni prevede al titolo VIII le procedure per gli enti locali deficitari o dissestati. In particolare per la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ex art.243-bis, sono previste delle tempistiche per l'istruttoria che deve svolgere la Commissione ministeriale, per l'esame e per l'approvazione del piano da parte della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, che non sono in molti casi rispettate a causa dell'allungamento dei termini (che può dilatarsi per anni) da parte della Commissione ministeriale, ovvero a causa della riapertura dei termini da parte del legislatore. L'effetto è paradossale nel senso che la dilatazione dei tempi dell'istruttoria ministeriale comporta il tardivo avvio della procedura riequilibrio e conseguentemente un aggravio della situazione finanziaria dell'ente che può giungere fino al dissesto con un effetto penalizzante per l'ente che invece aveva una situazione finanziaria originariamente tale da consentire il riequilibrio del bilancio. Per una analisi di situazioni del genere si rinvia ai dati raccolti nel volume di M. Degni, (a cura di), *Rapporto Ca' Foscari sui Comuni*, Roma, 2019.

[89] Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017 e sentenza n.101 del 2018.

[90] Corte costituzionale, sentenza n.6 del 2017, con nota di A. Brancasi, *Bilanci di regione ed enti locali: una occasione persa per fare chiarezza sui vincoli di equilibrio e sul relativo rapporto con l'obbligo di copertura*, in *Giur. Cost.*, n. 1, 2017, 29 ss.

In questa direzione si sta muovendo costantemente la Corte costituzionale che ha cercato di svolgere un ruolo di supplenza ora dichiarando l'illegittimità costituzionale di alcune norme finanziarie, ora ricorrendo alla tecnica interpretativa di rigetto. Cosi la Corte nell'affrontare la questione della norma che consente la rimodulazione dei piani di riequilibrio con la restituzione in trenta anni delle anticipazioni di liquidità erogate agli enti locali (art.1,comma 434 legge n.232 del 2016), pur sottolineando che "*il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate…*" ha affermato che tale disposizione "*… consentendo di destinare per un trentennio in ciascun esercizio relativo a tale periodo, alla spesa corrente somme necessarie al rientro dal disavanzo*" non solo si discostava radicalmente dai principi generali affermati dagli artt. 81, 97 e 119 cost., e dal capo IV della legge rinforzata, ma anche dai principi di equità intergenerazionale, dato che operazioni del genere facendo gravare sugli amministrati futuri importanti quote di *deficit* e gli oneri della restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro, precludevano le opportunità di crescita e di sviluppo del paese, sacrificando i diritti delle generazioni future[91].

Ed ancora, sempre la Corte costituzionale, nell'affermare l'implausibilità dell'interpretazione "espropriativa" della legge rinforzata circa l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione da parte dell'ente locale che lo realizza e del fondo pluriennale vincolato[92], ha dovuto censurare l'uso distorto di tecnicismi contabili complessi per

---

[91] Corte costituzionale, sentenza n. 18 del 2019; Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 8/SEZAU/2019/QMIG, *Individuazione dei criteri di orientamento per la verifica della corretta attuazione degli effetti conseguenti alla sentenza della Corte costituzionale n.18 del 14 febbraio 2019*.

[92] Il riferimento nel testo ad una interpretazione "espropriativa" della legge n. 243 del 2012, nasce dai ricorsi promossi dalle province autonome di Trento e Bolzano, dalle regioni autonome Trentino Alto Adige/Sud Tirolo e Friuli Venezia Giulia e dalla regione Veneto, contro l'art. 1, comma 1, lett. b) della legge rinforzata n.164 del 2016, che ha integrato e modificato la legge rinforzata n. 243 del 2012. Nello specifico la disposizione impugnata ha introdotto, nell'art. 9 della legge n. 243 del 2012 il comma 1-bis che attribuisce "Ai fini dell'applicazione del comma 1, le entrate finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dello schema di bilancio previsto dal decreto legislativo n.118 del 2011, e le spese finali sono ascrivibili ai titoli 1, 2, e 3 del medesimo schema di bilancio. Ebbene tale elencazione praticamente individua, ai fini dell'equilibrio di bilancio, tra le entrate finali le entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa (titolo,1), i trasferimenti correnti (titolo 2), le entrate extra tributarie (titolo 3), le entrate in conto capitale (titolo 4) le entrate da riduzione di attività finanziarie (titolo 5). Pertanto tra le entrate finali non viene menzionato, ai fini dell'equilibrio di bilancio, l'eventuale avanzo di amministrazione. Ne consegue che questa formulazione lascia spazio ad una lettura che sembrerebbe espropriare l'ente locale dell'avanzo di amministrazione che lo ha realizzato a vantaggio di un non precisato obiettivo di finanza pubblica da perseguire a livello regionale, mentre il riferimento allo schema di bilancio armonizzato, sembrerebbe impedire l'utilizzazione del Fondo pluriennale vincolato, anch'esso trasformato in "un indebito contributo

la ragione che questi oltre a determinare un *deficit* di trasparenza nel senso che "verrebbero a creare zone d'ombra in grado di rendere ardua la giustiziabilità di disposizioni non conformi a costituzione"[93], vanno a determinare politiche di bilancio procicliche chiaramente in contrasto con il dettato costituzionale dell'art. 81 a cui invece è stato assegnato il compito, nel perseguire l'equilibrio di bilancio, di svolgere una funzione anticiclica delle politiche pubbliche (art. 81, comma 1 cost.)[94].
Il tutto in una prospettiva in cui la Corte nell'affermare il rispetto del principio di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico, ha operato un costante bilanciamento con altri parametri costituzionali quali quelli relativi ai diritti fondamentali[95], ai livelli essenziali delle prestazioni,[96] alla autonomia degli enti territoriali[97]. Bilancia-

---

dell'ente territoriale agli obiettivi di finanza pubblica" Vedi sul punto le considerazioni di L. Antonini, *La Corte costituzionale a difesa dell'autonomia finanziaria: il bilancio è un bene pubblico e l'equilibrio di bilancio non si persegue con tecnicismi contabili espropriativi*, in *Riv. AIC*, n. 1, 2018, 8 ss.

[93] Corte costituzionale sentenza n.247 del 2017, nella quale la Corte oltre ad un severo richiamo al legislatore a non pregiudicare, attraverso tecnicismi contabili la trasparenza in riferimento alle politiche di bilancio chiarisce che in forza della nostra costituzione finanziaria non è plausibile fare tiranneggiare i principi monetaristi sul quelli del pluralismo istituzionale. Si rinvia sul punto a L. Antonini, *La Corte costituzionale a difesa dell'autonomia finanziaria: il bilancio è un bene pubblico e l'equilibrio di bilancio non si persegue con tecnicismi contabili espropriativi*, cit., 1 ss.; nonché G. Rivosecchi, *Il controllo della Corte costituzionale nell'impiego delle risorse pubbliche. Il caso degli avanzi di amministrazione e del Fondo pluriennale vincolato*, in questo volume.

[94] Corte costituzionale, sentenza n.101 del 2018, nonché sentenza n. 247 del 2017 e sentenza n. 61 del 2018. Cfr. M. Laze, *Una questione ancora attuale: la natura giuridica della legge di bilancio,* in *Atti convegno "Costituzione e bilancio*", Catania, 15-16 giugno 2018.

[95] L. Carlassare, *Priorità costituzionali e controllo sulla destinazione delle risorse, in Scritti in onore di Antonio D'Atena*, 2013, in *Costituzionalismo.it*, n. 1/2013, Id., *Bilancio e diritti fondamentali: i limiti invalicabili alla discrezionalità del legislatore*, in *Giur. Cost.*, n. 6 del 2016, 22340 ss.

[96] M. Luciani, *Diritti sociali e livelli essenziali delle prestazioni pubbliche nei sessant'anni della Corte costituzionale*, in *Riv. AIC*, n. 3 del 2016; Id., *Bilancio, diritti e doveri dei cittadini,* in *Riv. Corte dei conti*, 2013, 515 ss.; Id., *Vincoli di bilancio e prestazioni sociali*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, cit., 53 ss.

[97] A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, cit., 11, Id., *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti, in Riv. AIC*, n. 4 del 2017; L. Antonini, *La Corte costituzionale a difesa dell'autonomia finanziaria: il bilancio è un bene pubblico e l'equilibrio di bilancio non si persegue con tecnicismi contabili espropriativi,* cit., 1 ss. Sul bilancio come bene pubblico cfr. anche M. Degni, Il bilancio è un bene pubblico, Roma, 2017. La Corte costituzionale ha in più occasioni affermato che il pareggio di bilancio e l'equilibrio finanziario non possono essere utilizzati per aggirare il rispetto di altri parametri costituzionali. Cfr. sentenza n. 275 del 2016 nella quale la Corte afferma che "è la garanzia dei diritti incomprimibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionare la doverosa erogazione". Ed ancora che il rispetto dei vincoli di finanza pubblica non può comportare riduzione dei finanziamenti di diritti sociali in misura del tutto irragionevole, cfr. sentenze n.10 del 2016, n. 188 del 2015, come pure in materia di livelli essenziali, sentenze n. 70 del 2015, n. 273 del 2013, n. 169 del 2017, n. 275 del 2016, ovvero in materia di coinvolgimento delle regioni di regola attraverso il sistema delle Conferenza permanente per i rapporti stato, regioni e province autonome di Trento e Bolzano, sentenze n. 169 del 2017 e 187 del 2011, n. 241 del 2012 e n. 138 del 1999.

mento, ha ribadito la Corte che, per essere tale, deve però rispondere al principio di trasparenza nei conti pubblici quale "clausola generale al servizio dell'informazione democratica e a garanzia del principio della rappresentanza politica"[98].

[98] L. Antonini, *Un ordine giuridico acconcio per l'economia sociale di mercato*, in L. Antonini (a cura di), *La domanda inevasa. Dialoghi tra economisti e giuristi sulle dottrine economiche che condizionano il sistema giuridico europeo*, Bologna, 2016; F. Gallo, *La tutela dei diritti sociali e il principio del pareggio di bilancio*, in *Riv. Corte dei conti*, 2016, 650 ss.

LE REGOLE EUROPEE DI FINANZA PUBBLICA: UN BILANCIO DELLE RECENTI RIFORME*

Marco Buti

Sommario: 1. Introduzione. – 2. Principali cambiamenti nell'architettura fiscale dell'UEM. – 2.1. Politica di bilancio nell'UEM: una visione in evoluzione. – 2.2. Cambiamenti istituzionali nell'UEM dal 2011. – 2.3. Vulnerabilità ancora esistenti. – 3. Valutazione dell'attuale quadro di bilancio dell'UE. – 3.1. Complessità delle regole di bilancio europee. – 3.2. Regole di bilancio e risultati dell'area dell'euro negli ultimi anni. – 3.3. La posizione di bilancio aggregata a livello dell'area dell'euro. – 4. Il futuro delle regole di bilancio nell'Unione europea. – 4.1. Un adeguato equilibrio tra centralizzazione e maggiore decentramento. – 4.2. Funzione europea di stabilizzazione degli investimenti. – 5. Conclusioni.

1. Introduzione

Il tema delle regole europee per le finanze pubbliche dei paesi membri dell'Unione è di attualità. Nel 2018 ricorrono 20 anni dall'entrata in vigore del Patto di Stabilità e Crescita e il 2019 segna i primi 20 anni dall'introduzione dell'euro. Questi 20 anni di unione monetaria possono in realtà essere considerati come 10 più 10: la crisi finanziaria scoppiata nel 2008 ha infatti mostrato le lacune dell'Unione economica monetaria (UEM) e ha determinato un ripensamento del ruolo della politica di bilancio a livello dell'Unione.

Negli anni successivi alla crisi, molte riforme sono state intraprese per rendere l'UEM più efficace, ma siamo ancora a metà del cammino. In particolare la Commissione europea è consapevole delle numerose istanze di ulteriori riforme delle regole del Patto di Stabilità e Crescita. Tuttavia, prima di proporre nuovi cambiamenti dell'architettura attuale, è essenziale intraprendere una valutazione approfondita delle recenti riforme e del contesto nel quale la Commissione europea si trova ad operare.

Il mio intervento copre tre punti. In primo luogo i cambiamenti delle regole di bilancio dell'UEM introdotti in seguito alla crisi economica e finanziaria e cosa resta ancora da fare. Di seguito, le regole in vigore attualmente a livello dell'Unione, dando una valu-

* Commissione europea - Direzione generale degli Affari economici e finanziari.
Desidero ringraziare Ernesto Reitano per il contributo alla preparazione di questa presentazione.

tazione dei risultati conseguiti. Infine, alcune considerazioni su quali possano essere le direzioni future nell'evoluzione del quadro normativo delle politiche di bilancio a livello europeo.

2. Principali cambiamenti nell'architettura fiscale dell'UEM

2.1 Politica di bilancio nell'UEM: una visione in evoluzione

La premessa sulla quale le regole fiscali dell'Unione europea sono state originariamente costruite può essere riassunta con la frase "fare ordine in casa propria". La convinzione prevalente all'epoca della stesura del Trattato di Maastricht era che rispettare il criterio di un deficit di bilancio non superiore al 3% di Pil e del debito pubblico al 60% del Pil, almeno in prospettiva, avrebbe assicurato la sostenibilità delle finanze pubbliche. Questo punto di vista rifletteva la necessità di controllare la propensione a creare deficit di bilancio esistente in molti Stati membri, che avrebbe portato al dominio della politica fiscale sulla politica monetaria (*fiscal dominance*), con ricadute negative verso gli Stati membri più virtuosi. Il consenso prevalente era che gli stabilizzatori automatici dovevano essere lo strumento principale per attuare politiche di bilancio anticicliche e di risposta a shock idiosincratici, senza ricorrere a politiche discrezionali (di tipo Keynesiano) considerate sostanzialmente inefficaci e indesiderabili nella maggior parte, se non in tutte le circostanze, a causa di moltiplicatori fiscali molto bassi. La politica monetaria era ritenuta lo strumento principale per stabilizzare il ciclo economico nella zona euro. Questo è lo schema analitico presentato in uno studio della Commissione Europea pubblicato nel 1998 sulla politica economica nell'Unione economica e monetaria (*Economic Policy in EMU*) che all'epoca fu soprannominato il "consenso di Bruxelles-Francoforte".

Questi presupposti si intrecciano con la straordinaria sfida dell'Unione economica e monetaria, in cui una politica monetaria sovranazionale interagisce con politiche di bilancio decentrate. Infatti, la politica monetaria è condotta per l'area dell'euro nel suo complesso, mentre le politiche di bilancio restano di competenza dei governi nazionali (il cosiddetto *Maastricht assignment*). Questa struttura a due livelli solleva una serie di potenziali difficoltà riguardo le politiche da perseguire. La prima difficoltà riguarda i possibili incentivi negativi. In un'unione monetaria, il governo che attua una politica di bilancio espansiva può godere di benefici politici nel breve termine. Tuttavia, le politiche di bilancio espansive possono esercitare una pressione al rialzo sui tassi di interesse in tutta l'area dell'euro. In questo caso, il rialzo nel costo dei prestiti sarebbe in parte trasferito ad altri Stati membri. Ancora più importante è il fatto che, in assenza di rischi di cambio all'interno dell'unione monetaria, il ruolo sanzionatorio dei mercati finan-

ziari diminuisce. Se un indebitamento eccessivo in un Paese comporta un rischio di default, le implicazioni in termini di politica monetaria e stabilità finanziaria saranno percepite da tutti i membri dell'Unione.
Il rischio di salvataggio dei Paesi con politiche fiscali insostenibili era quindi visto come fattore dominante nella relazione tra politica monetaria e politiche fiscali, mentre il coordinamento delle politiche di bilancio era inteso in negativo: evitare deficit eccessivi era ritenuto sufficiente, mentre non c'era spazio per politiche di stabilizzazione dell'economia dell'area dell'euro a livello aggregato.
La grande recessione avvenuta 10 anni dopo l'introduzione dell'euro ha portato a un riesame di alcune delle assunzioni alla base di questa impostazione convenzionale. È infatti emerso con chiarezza che le esternalità tra gli Stati membri dell'UEM possono essere rilevanti. Ad esempio, una crisi bancaria o una crisi del debito in un'area dell'Unione possono ripercuotersi su altri Stati. Tali effetti di ricaduta possono essere consistenti e produrre effetti di «contagio». Il progetto stesso dell'euro è stato messo in discussione in alcuni momenti, visto che la crisi del debito sovrano e del settore bancario si amplificavano a vicenda. In alcuni casi, in particolare in Grecia, è stato il rischio sul debito sovrano che ha colpito il settore bancario. In altri casi, come in Irlanda o Spagna, la crisi del settore bancario si è trasferita al debito sovrano.
C'è stato quindi un ripensamento sul ruolo della politica di bilancio nell'UEM, con una maggiore accettazione dell'utilità della politica di bilancio discrezionale per far fronte a gravi shock. Ciò vale in particolare quando la politica monetaria raggiunge il suo limite (*effective zero lower bound*), in quanto si è visto che in questo caso i moltiplicatori fiscali diventano elevati e le ricadute delle politiche di bilancio attuate in altri Paesi sono maggiori. Queste condizioni ci hanno portato a rivolgere una maggiore attenzione verso il raggiungimento di un'adeguata politica di bilancio aggregata a livello della zona euro.
La crisi ha sollevato anche molti interrogativi relativi alle interazioni della politica di bilancio con altre politiche economiche, tra cui la necessità di incentivare le riforme strutturali. Con la crisi è anche cambiata la nostra visione sulla necessità di ridefinire le interazioni tra istituzioni, regole e mercati. Inoltre, bisogna riflettere su quale debba essere il ruolo del livello europeo rispetto al livello nazionale nella gestione della politica di bilancio nell'UEM.

2.2 Cambiamenti istituzionali nell'UEM dal 2011

Le modifiche apportate al quadro di regole di bilancio dell'Unione europea a partire dal 2011 riflettono il tentativo di colmare le lacune rivelate dalla grande recessione, anche affrontando criticità che non erano state tenute in considerazione dalla prospettiva convenzionale.

Sotto la pressione della crisi, i leader europei hanno reagito e migliorato l'architettura istituzionale dell'Unione europea attraverso diverse iniziative. Tuttavia, l'esistenza di Paesi creditori e Paesi debitori, spesso con interessi contrapposti, ha fatto emergere visioni diverse, che hanno condizionato sia il contenuto delle riforme adottate che l'applicazione delle regole risultanti.

Il cosiddetto "braccio preventivo" del Patto di stabilità e crescita (PSC) è stato rafforzato con l'obiettivo di promuovere l'aggiustamento nelle fasi favorevoli del ciclo economico. In particolare è stata introdotta una regola sull'andamento della spesa pubblica e avviata la sorveglianza preventiva dei progetti dei piani di bilancio (DBP) dei Paesi dell'area dell'euro da parte della Commissione europea e dell'Eurogruppo, prima della loro approvazione da parte dei parlamenti nazionali. Anche il "braccio correttivo" del PSC è stato rafforzato, introducendo di un indice di riferimento per valutare il rispetto della riduzione del debito pubblico in eccesso del 60 % del PIL.

I requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri sono stati inoltre potenziati, introducendo requisiti minimi obbligatori in materia di contabilità e statistiche, previsioni regole numeriche e monitoraggio da parte di organismi indipendenti (ad esempio *Fiscal Councils*), come l'Ufficio Parlamentare di Bilancio in Italia.

Al tempo stesso, per sostenere la ripresa, si è fatto ricorso a maggiore flessibilità nell'ambito dell'applicazione del PSC. La Commissione europea ha elaborato la valutazione dell'articolazione delle politiche di bilancio per rafforzare il legame tra riforme strutturali, investimenti e responsabilità fiscale. L'obiettivo perseguito è triplice: (i) tenere maggiormente conto dell'andamento del ciclo economico nei singoli Stati membri, (ii) incoraggiare un'efficace attuazione delle riforme strutturali e (iii) promuovere gli investimenti. Tuttavia, ciò è avvenuto a spese di una maggiore complessità delle regole fiscali.

La sorveglianza è stata estesa per coprire anche gli sviluppi macroeconomici. La Commissione europea ha sviluppato un meccanismo di sorveglianza macroeconomica, la cosiddetta "procedura per gli squilibri macroeconomici" (MIP), che mira a identificare tempestivamente i potenziali rischi macroeconomici, prevenendo l'emergere di squilibri macroeconomici dannosi e correggendo gli squilibri già esistenti.

È stato stabilito un quadro di risoluzione permanente delle crisi. Il Meccanismo Europeo di Stabilità (ESM) è stato istituito nel 2012 con lo scopo principale di fornire sostegno alla stabilità attraverso una serie di strumenti di assistenza finanziaria agli Stati membri dell'area dell'euro che "subiscono o sono minacciati da gravi problemi di finanziamento". Questa assistenza è soggetta a condizioni rigorose. Il quadro ha fornito sostegno finanziario a Grecia, Irlanda, Portogallo, Spagna, e Cipro. La Commissione europea ha proposto di portare ESM all'interno del quadro normativo dell'Unione creando un Fondo monetario europeo.

Infine, per superare la segmentazione finanziaria che ha avuto luogo durante la crisi, sono stati creati elementi chiave per un'Unione bancaria, in particolare il Meccanismo

di vigilanza unico (SSM), il Meccanismo di risoluzione unico (SRM) e il Fondo di risoluzione unico (SRF), mentre un regime di assicurazione dei depositi comune è ancora in costruzione. Essenziale per superare la frammentazione finanziaria è anche il progetto dell'Unione dei mercati dei capitali (CMU).

2.3 Vulnerabilità ancora esistenti

Nonostante i progressi compiuti nell'affrontare il nesso banche-debito sovrano, resta ancora molto lavoro da fare. In particolare, l'unione bancaria non è stata ancora completata, quindi il nesso tra banche e debiti sovrani persiste.
La riforma delle regole di bilancio dell'Unione europea può essere efficace solo se integralmente attuata. È chiaro che il sistema sanzionatorio di regole europee incontra difficoltà di applicazione quando governi democraticamente eletti decidono di non rispettarlo. Inoltre, l'esperienza suggerisce che la pressione esercitata dagli altri Stati membri è limitata. Un maggior coinvolgimento delle Istituzioni nazionali nella gestione delle regole di bilancio europee sarebbe auspicabile, ma ciò probabilmente richiederebbe una riforma del Patto di Stabilità e Crescita.
Nel riflettere sulle potenziali vulnerabilità, è naturale chiedersi se l'area dell'euro abbia la capacità di sopportare un nuovo grande shock. A questo proposito, un elemento di fragilità deriva dal fatto che il Meccanismo Europeo di Stabilità dipende dai ministeri delle finanze nazionali, che a loro volta possono rallentare il processo decisionale.
Una capacità di stabilizzazione comune non è stata ancora creata anche perché alcuni Stati membri ritengono sia essenziale raggiungere prima una riduzione dei rischi negli Stati con un elevato debito pubblico. Tuttavia la mancanza di una capacità di stabilizzazione fa sì che non esista uno strumento per mitigare l'impatto di eventuali shock asimmetrici negli Stati membri della zona dell'euro. Come abbiamo visto, l'assenza di strumenti comuni per affrontare la crisi ha implicato che uno shock finanziario simmetrico abbia generato uno shock del debito asimmetrico, molto più difficile da affrontare.
Conseguire una posizione di bilancio aggregata dell'area euro che sia adeguata a sostenere la politica monetaria rappresenta un'altra difficoltà. Da una parte abbiamo constatato che il coordinamento dal basso verso l'alto, attraverso un'aggregazione delle posizioni fiscali dei singoli Stati membri, difficilmente riesce a generare una posizione ottimale a livello dell'area dell'euro. E d'altra parte, anche una posizione di bilancio dell'area dell'euro adeguata può risultare da una distribuzione inappropriata delle posizioni di bilancio nazionali, come accaduto negli ultimi anni.
In questo contesto è molto difficile adottare una risposta fiscale discrezionale tempestiva agli shock. L'onere di stabilizzare l'economia dell'area dell'euro ricade sulle spalle della BCE. L'efficace coordinamento tra politica monetaria e fiscale è quindi un elemento chiave mancante nell'area dell'euro. L'introduzione di una capacità di stabilizzazione fiscale comune aiuterebbe gli Stati membri a conseguire un adeguato livello di

stabilizzazione dell'area dell'euro associato ad adeguate politiche di bilancio nazionali. Tale capacità di stabilizzazione dovrebbe essere costruita in modo da garantire una politica fiscale attiva a livello aggregato in caso di un grande shock e politiche fiscali nazionali appropriate nelle diverse fasi del ciclo.

3. Valutazione dell'attuale quadro di bilancio dell'UE

3.1 Complessità delle regole di bilancio europee

Dopo l'impostazione iniziale, le regole si sono evolute e sono state perfezionate per tenere conto degli sviluppi economici e delle circostanze specifiche. Tuttavia, questa evoluzione ha rivelato l'esistenza di inevitabili compromessi nella progettazione di un qualsiasi quadro di regole di bilancio, in particolare tra semplicità, adattabilità e prevedibilità.

La tensione tra le diverse esigenze di semplicità, adattabilità e prevedibilità è visibile nell'evoluzione del Patto di Stabilità e Crescita. Un insieme di regole molto semplici, come la versione originale del Patto, che era focalizzato solo sulla soglia di deficit nominale del 3% del Pil, è facile da capire, ma è anche facilmente criticabile perché non tiene conto delle mutevoli circostanze economiche. Al fine di limitare il rischio di politiche di bilancio pro-cicliche, è stata quindi posta maggiore attenzione alla modulazione degli aggiustamenti di bilancio richiesti in base alla situazione economica.

Tuttavia, l'introduzione di sottosistemi di regole sempre più dettagliate per far fronte a ogni situazione inevitabilmente aumenta la complessità e riduce la trasparenza. In particolare, l'utilizzo di variabili non-osservabili, come il divario tra prodotto effettivo e potenziale (output gap) e la semi-elasticità del saldo bilancio rispetto al ciclo, che servono per il calcolo della posizione di bilancio strutturale partendo dal saldo di bilancio osservato, crea spesso discussioni e tensioni tra la Commissione europea e gli Stati membri, anche se i risultati si basano su metodologie concordate con tutti gli Stati membri.

Le successive riforme del Patto di Stabilità e Crescita hanno anche comportato l'utilizzo di una molteplicità di indicatori per valutare del rispetto di un'ampia gamma di vincoli. Inoltre, il Patto si è gradualmente spostato da un approccio basato sulla valutazione dei risultati, relativamente semplice, a un approccio basato sulla considerazione delle misure adottate e più sofisticato, in base al quale gli Stati membri non sono penalizzati nel caso le finanze pubbliche peggiorino a causa di eventi al di fuori del loro controllo.

L'aumento della complessità delle regole di bilancio a livello europeo riflette soprattutto una mancanza di fiducia tra gli Stati membri e tra gli Stati membri e le istituzioni europee, che ha generato la "maledizione del contratto completo". Siamo quindi di fronte alla necessità di operare una scelta tra diversi compromessi. Attual-

mente esiste una crescente percezione che la prevedibilità e la (relativa) semplicità debbano ricevere maggiore enfasi, a scapito dell'adattabilità. La scelta chiave che si impone è tra un complesso insieme di regole, in cui le norme contingenti sono codificate, e regole più semplici, accompagnate dalla possibilità di esercitate discrezionalità nella loro applicazione per tenere conto delle specificità economiche e nazionali. Quest'ultima opzione sembra preferibile, ma richiede il ripristino di un adeguato livello di fiducia tra gli Stati membri e tra gli Stati membri e le istituzioni.

3.2 Regole di bilancio e risultati dell'area dell'euro negli ultimi anni

Dopo aver raggiunto il picco durante la crisi, i deficit sono diminuiti in tutta l'UE. A livello aggregato, il disavanzo nominale nell'area dell'euro è sceso da oltre il 6% del PIL nel 2010 all'1,0 % nel 2017 e si prevede che scenda allo 0,6 % del PIL nel 2018. In Giappone e negli Stati Uniti, i deficit rimangono molto più alti.
Il numero di Stati membri con disavanzi superiori al 3 % del PIL è gradualmente diminuito, passando da un massimo di 23 nel 2010 a uno solo[2] nel 2018.
Tuttavia, il solo fatto che il deficit sia diminuito non è sufficiente per sostenere che il Patto abbia funzionato in modo ottimale. In particolare, il Patto non ha impedito un accumulo significativo di debito in molti Stati membri nell'ultimo decennio. In effetti, continuano a sussistere grandi divergenze tra gli Stati membri.
Ci sono Paesi con un alto debito pubblico che non hanno ancora migliorato a sufficienza il loro deficit strutturale (Belgio, Spagna, Francia, Italia e Portogallo). Altri Paesi (Germania e Paesi Bassi) hanno eccedenze strutturali e livelli di debito pubblico relativamente bassi. Questi Stati membri hanno spazio per aumentare gli investimenti pubblici al fine di aumentare la loro crescita potenziale.
Bisogna ammettere che grandi divergenze nei livelli di debito iniziale e le diverse opinioni sul ritmo ottimale della riduzione del debito e il suo livello adeguato rendono difficile avere un approccio condiviso sulle regole di bilancio a livello europeo. Inoltre, nonostante gli elevati livelli di debito pubblico in molti Paesi e il miglioramento delle condizioni cicliche, l'aggiustamento di bilancio è rallentato significativamente negli ultimi anni. Il rallentamento dell'aggiustamento è stato particolarmente degno di nota per i paesi soggetti alle procedure di deficit eccessivo, il che è sorprendente dato che queste procedure sono adottate per correggere gli errori di politica di bilancio più gravi e quindi dovrebbe richiedere un maggiore sforzo.

[2] Cipro ha registrato nel 2018 un disavanzo pari al 4.8% del PIL a seguito di una misura una-tantum in supporto della vendita della Cyprus Cooperative Bank.

3.3 La posizione di bilancio aggregata a livello dell'area dell'euro

Come detto in precedenza, il coordinamento delle politiche fiscali è cruciale in un'unione monetaria. Questo è specialmente il caso quando la politica monetaria ha raggiunto il suo limite (*effective zero lower bound*) in quanto i moltiplicatori fiscali sono più alti e le ricadute delle politiche di bilancio tra i diversi Paesi dell'area possono essere maggiori. È in questo contesto che abbiamo rivolto maggiore attenzione ad un'adeguata politica di bilancio a livello dell'area dell'euro.
Tuttavia, il Patto di Stabilità e Crescita si concentra principalmente sulla sostenibilità. In effetti, gli Stati membri possono superare i gli obiettivi di bilancio richiesti anche quando ciò non è economicamente ottimale. D'altra parte, occorre anche riconoscere che il Patto non ha sempre assicurato un'adeguata politica di bilancio nei Paesi senza margini fiscali.
Quello che abbiamo visto è che il coordinamento dal basso verso l'alto, attraverso una aggregazione delle posizioni di bilancio dei singoli Stati membri, non ha evitato la politica di bilancio pro-ciclica e potrebbe non portare alla posizione di bilancio ottimale aggregata a livello dell'area dell'euro. Questo è quello che è successo nel 2012-13, il cosiddetto periodo di austerità, quando il consolidamento fiscale è avvenuto simultaneamente in quasi tutti i Paesi nell'area dell'euro determinando una diminuzione del deficit strutturale nel suo insieme di oltre 2 punti percentuali del PIL che ha notevolmente peggiorato le condizioni economiche. Questo episodio dimostra l'importanza di un coordinamento nella posizione di bilancio aggregata dell'area dell'euro e i potenziali benefici di una capacità di stabilizzazione centrale in caso di shock.

4. Il futuro delle regole di bilancio nell'Unione europea

4.1 Un adeguato equilibrio tra centralizzazione e maggiore decentramento

Pur riconoscendo sia i punti di forza che i punti di debolezza del quadro attuale, è necessario garantire che il Patto di Stabilità e Crescita sia pienamente efficace in un'unione monetaria più coesa. In questa luce, la questione principale è dove posizionare il futuro quadro di regole di bilancio per i Paesi europei sulla scala centralizzazione / decentramento.
La scelta per le future riforme del Patto è tra un approccio centralizzato, a guida UE, e un sistema più decentralizzato, con maggiori responsabilità delegate a livello nazionale. Quest'ultimo potrebbe implicare un maggiore affidamento per rispetto delle regole da parte degli Stati membri al potere disciplinante dei mercati. Nella loro

forma "estrema", entrambi questi modelli non sarebbero né politicamente fattibili né economicamente desiderabili. Bisognerà quindi trovare un equilibrio tra elementi di centralizzazione e di maggiore decentramento che permetta una gestione delle regole e della politica di bilancio adeguata.

Tra gli elementi di centralizzazione si dovrebbe andare verso una semplificazione delle regole di bilancio europee. La semplificazione richiederà una valutazione approfondita e onesta della situazione attuale e dovrà essere decisa in collegamento con altre riforme dell'Unione economica e monetaria in corso o attualmente in discussione. Tuttavia, la nostra esperienza con l'applicazione del Patto può suggerire alcuni elementi per una possibile semplificazione. In particolare - e sembra esserci un consenso accademico emergente su questo punto - potrebbe esserci un'evoluzione verso un tipo di regola di ancoraggio a un livello di debito da raggiungere, che sarebbe attuata attraverso una regola di spesa.

Un altro elemento di centralizzazione auspicabile è la creazione di una capacità di spesa a livello di area dell'euro per rispondere a shock importanti. La Commissione europea ha fatto una proposta iniziale per stabilizzare gli investimenti pubblici in caso di shock su cui mi soffermerò in seguito.

Tra gli elementi di centralizzazione c'è anche un *backstop* per l'unione bancaria su cui si sono già fatti passi avanti all'Eurogruppo.

Tra gli elementi di maggior decentramento, si potrebbe contemplare un maggior grado di responsabilità del braccio preventivo a livello nazionale, dando più poteri alle istituzioni nazionali e in particolare ai *Fiscal Councils* in materia di prevenzione e applicazione delle norme. Una rafforzata disciplina da parte dei mercati finanziari per sanzionare politiche fiscali insostenibili potrebbe essere prevista in caso di maggior decentramento. Quest'ultimo elemento sarebbe più vicino all'idea originaria della clausola di non-salvataggio. In linea di principio, la pressione del mercato dovrebbe infatti incentivare, attraverso premi di rischio, lo svolgimento di una sana politica fiscale, impedendo ai governi di perseguire politiche eccessivamente espansive.

4.2 Funzione europea di stabilizzazione degli investimenti

Una funzione di stabilizzazione comune è un altro elemento essenziale di un quadro di regole di bilancio riformato dell'UE. È in questo contesto che la Commissione ha proposto, come parte del quadro finanziario pluriennale 2021-2027, la creazione di una Funzione Europea di Stabilizzazione degli Investimenti (EISF), che integrerebbe gli strumenti esistenti a livello nazionale ed europeo per assorbire grandi shock macroeconomici asimmetrici nell'area dell'euro. Tale funzione di stabilizzazione contribuirebbe a mantenere i livelli di investimento nazionali in caso di forti shock asimmetrici. La Commissione ha proposto che il bilancio dell'UE garantisca prestiti "*back-to-back*" fino a 30 miliardi di euro. I prestiti saranno disponibili per gli Stati membri che rispetta-

no rigorosi criteri di ammissibilità per sane politiche fiscali ed economiche.
L'EISF potrebbe essere integrata nel tempo con ulteriori fonti di finanziamento al di fuori del bilancio dell'UE, come un meccanismo assicurativo finanziato da contributi volontari degli Stati membri e un possibile ruolo per il Meccanismo Europeo di Stabilità e per il futuro Fondo monetario europeo. Molte di queste funzionalità potrebbero essere sviluppate nel tempo: ad esempio, la EISF potrebbe essere integrata con un bilancio dell'area dell'euro, come nella proposta avanzata da Francia e Germania.

5. Conclusioni

La crisi ha rivelato le problematiche insite nel progetto originale dell'UEM. Malgrado siano stati presi provvedimenti per superarle, il presente assetto rimane vulnerabile agli shock e lascia troppo l'onere di stabilizzazione economica a carico della politica monetaria.
In futuro sarà necessario trovare il giusto equilibrio nel quadro delle regole di bilancio da un lato tra livello UE e nazionale e dall'altro tra regole, istituzioni e disciplina di mercato.
Tutti sono concordi nell'affermare che le regole di bilancio europee sono diventate troppo complesse, ma spesso si confondono le cause con gli effetti. Al tempo stesso, un maggior coinvolgimento delle istituzioni nazionali e una migliore applicazione delle regole devono andare di pari passo con la creazione di una capacità bilancio dell'area dell'euro.
Per raggiungere questi obiettivi, le riforme dovranno superare un test di stabilità politica, economica e di mercato: la giusta sequenza è fondamentale, ma è anche una sfida, date le diverse posizioni degli Stati membri.

FORME DI GOVERNO E POLITICHE DI BILANCIO: UN EXCURSUS STORICO (1948-2012)

Giuseppe Di Gaspare

Sommario: 1. Atto Unico Europeo e dinamiche della spesa pubblica. – 2. Il circolo virtuoso della ottimizzazione della spesa pubblica e il pareggio di bilancio nella prima repubblica. – 3. Abbandono del principio del pareggio di bilancio e passaggio alla seconda repubblica. – 4. Modulo spartitorio e compromesso storico nelle procedure parlamentari della legislazione di spesa. – 5. Razionalizzazione e accelerazione della spesa pubblica: la legge finanziaria. – 6. Fine del compromesso storico e accentramento della legislazione finanziaria nel governo. – 7. La condivisione della sovranità monetaria nella UE e la costante anelastica del *deficit spending*. – 8. Occultamento della legislazione di spesa e abdicazione della sovranità finanziaria.

1. Atto Unico Europeo e dinamiche della spesa pubblica

Il tema della riforma dell'art. 81 Cost. irrompe nella agenda politica negli anni '80 a seguito delle modifiche dell'assetto istituzionale della Comunità Europea derivanti dall'attuazione dell'Atto Unico Europeo (AUE) del 1986. La completa liberalizzazione dei movimenti dei capitali prevista per il 1991/92 rendeva cruciale il raggiungimento dell'equilibrio finanziario dello Stato e dunque la messa sotto controllo delle dinamiche del debito pubblico in modo da contenerne i crescenti oneri derivanti dall'apertura della concorrenza in un mercato dei capitali e degli investimenti finanziari caratterizzato da una pluralità di monete e tassi di inflazione diversificati tra i vari paesi comunitari e dischiuso anche ai capitali extracomunitari. La concorrenza monetaria metteva anche sotto pressione la tenuta e il coordinamento delle politiche monetarie assicurato dal Sistema Monetario Europeo. Lo SME, dunque, a seguito dall'adozione dell'AUE manifestava evidenti sintomi di tensione[1]. I piani, cosiddetti di rientro dal debito pubblico, più proclamati che praticati, nonostante la incombente tempistica della liberalizzazione dei movimenti dei capitali dell'AUE, continuavano a rimanere lettera morta, lasciando ogni governo al successivo l'ingrato compito di metterli in opera. L'approssimarsi della completa apertura del mercato dei capitali dava intanto linfa alla speculazione sulla lira ed il costo del servizio del debito pubblico aumentava conseguentemente di anno

[1] G. Di Gaspare, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, 1° ed., Padova, 2003, 187 ss.

in anno. Anche allora il dibattito verteva intorno alla modifica dell'articolo 81 Cost. per adeguarlo ai criteri di equilibrio finanziario e al pareggio sostanziale del bilancio in vista del passaggio alla moneta unica europea che avrebbe ulteriormente ristretto i margini di manovra finanziaria dei singoli Stati.

2. Il circolo virtuoso della ottimizzazione della spesa pubblica e il pareggio di bilancio nella prima repubblica

Alla fine degli anni '80, la lettura corrente dell'art. 81 era nel senso che esso non contenesse limiti al ricorso all'indebitamento da parte dello Stato. A leggerlo, invece, senza mediazioni dottrinarie, il testo dell'articolo sembrava portare a tutt'altra conclusione e cioè che l'art. 81 così come formulato contenesse invece l'obbligo del pareggio sostanziale del bilancio. La conseguenza era perciò che non fosse necessaria alcuna modifica, bensì che si trattasse solo di applicarlo[2]. Per quanto isolata, questa interpretazione dell'art. 81 trovava conforto negli scritti di Luigi Einaudi, costituente già governatore della Banca d'Italia e presidente della Repubblica negli anni '50, per il quale l'art. 81 costituiva: "*il baluardo rigoroso ed efficace voluto dal legislatore costituente allo scopo di impedire che si facciano maggiori spese alla leggera senza avere prima provveduto alle relative entrate*"[3].
C'era dell'altro, l'art. 81, letto unitamente all'art. 100, 2° comma della Costituzione, stabiliva un meccanismo di controllo e revisione della spesa e della finanza pubblica allargata, di "ottimizzazione della spesa pubblica"[4], che potremmo definire oggi, con retrodatazione terminologica dell'anglicismo corrente, la regolazione costituzionale della *spending review*. Un controllo di legittimità e di gestione sulla spesa pubblica incentrato sul ruolo della Corte dei Conti. In base alla suddetta disposizione costituzionale, la stessa Corte – è il caso di ripeterlo, visto che l'articolo è tuttora formalmente vigente – *esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato. Partecipa, nei casi e nelle forme stabilite dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito.* Come si vede un controllo di gestione, e non solo di legittimità, i cui esiti devono essere trasmessi alle "Camere", le quali, rese edotte dai referti analitici della Corte sullo stato della finanza pubblica, in presenza di obiettivi obsoleti, carenze e malversazioni della spesa pubblica, hanno tempo e modo di apportare modifiche

[2] G Di Gaspare, *Ritorno alla prima repubblica*, in *Il progetto*, 1991, 114.

[3] L. Einaudi, *Lo scrittoio del presidente*, Torino, 1956, 205.

[4] G. Di Gaspare, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, cit., 100.

alla legislazione di spesa in vigore, dato anche il correlato obbligo, cui è tenuto il Governo, di rendere i conti presentando alle Camere, insieme al bilancio, il rendiconto consuntivo. Il pareggio di bilancio e quindi un tetto alla spesa, grazie alla rivisitazione analitica degli effetti della spesa pubblica sulla base dei riscontri della stessa Corte dei Conti e del Governo, avrebbe dovuto attivare il circuito virtuoso della spesa, mettendo il Parlamento e il Governo in condizione di apportare, di ridurre o di sopprimere dei capitoli di spesa inefficienti, indicando al contempo altre finalità cui destinare le somme liberate in modo da perseguire costantemente una rimessa a punto delle politiche pubbliche senza ricorrere alla logica incrementale di prevedere nuove spese o entrate. Un metodo di ottimizzazione della spesa pubblica che potrebbe essere ancora attivato, stante la perdurante vigenza dell'art 100 Cost.[5].

3. Abbandono del principio del pareggio di bilancio e passaggio alla seconda repubblica

La regola del pareggio sostanziale di bilancio in effetti era stata sempre rispettata fino al *turning point* costituito dalla sentenza n. 1/1966 della Corte Costituzionale che aprì invece la stagione del ricorso all'indebitamento come mezzo ordinario di finanziamento della spesa pubblica. A ben vedere, la pronuncia della Corte non metteva apertamente in discussione il principio, sotteso anche a precedenti decisioni della stessa, del pareggio di bilancio, in quanto la Corte, pur ribadendo, a proposito della copertura pluriennale della spesa, "*... che il precetto costituzionale riguardi anche gli esercizi successivi a quello nel quale ha inizio una spesa che si protragga nel tempo*"[6], apriva una breccia nelle modalità per fare fronte alla spesa. Nel consentire una maggiore flessibilità nella indicazione delle coperture per le annualità future, la pronuncia faceva cenno, quasi un *obiter dictum*, a "*l'emissione di prestiti e via enumerando*", legittimando in questo modo la prassi, ben presto affermatasi nelle singole leggi di spesa, di affidare il compito del reperimento delle risorse finanziarie – ivi incluso il ricorso all'indebitamento – a successivi provvedimenti di competenza del ministro del Tesoro. Il rinvio ad una misura tecnico-contabile che, in ragione dell'*obiter dictum,* in realtà consentiva l'aggiramento del vincolo del pareggio di bilancio attraverso, tra l'altro, l'inclusione nel *via enumerando,* accanto ai *prestiti,* anche de *l'emissione* di titoli del debito pubblico. Nelle prime note dottrinarie si poneva l'accento soprattutto

[5] Per il funzionamento di questo meccanismo si veda G. Di Gaspare, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, cit., 103.

[6] Cfr. sentenze n. 66 del 16 dicembre 1959; n. 31 del 6 giugno 1961 e n. 36 del 20 giugno dello stesso anno.

sulla maggiore libertà di manovra riconosciuta al decisore politico, svincolato in questo modo da pastoie contabili ragionieristiche troppo stringenti rispetto ai possibili andamenti futuri del ciclo finanziario[7]. Così formulata e così commentata la decisione della Corte era a lungo rimasta in un cono d'ombra, non essendo chiaramente evidenziato l'effetto eversivo del sistema pregresso, per cui nei lustri successivi la possibilità di ricorrere all'indebitamento era finita con l'apparire come una modalità, tra le altre, di reperimento dei mezzi con cui fare fronte alle spese ed in questo senso già implicita nel testo costituzionale. Il contrasto tra l'interpretazione letterale dell'art. 81, ancorato al rispetto della parità sostanziale, e la prassi, costituzionalmente avallata dalla Corte Costituzionale, del ricorso all'indebitamento conduceva al seguente paradosso. Se il pareggio sostanziale sembrava avere un saldo baluardo nella Costituzione, il problema di un più stringente coordinamento delle finanze pubbliche degli Stati membri, necessario al passaggio alla moneta unica, poteva considerarsi già risolto dal Costituente nonostante la prassi ormai consolidata fosse di tutt'altro segno. In realtà la stessa Corte dei Conti si era adeguata da tempo all'interpretazione lassista. L'ultimo *rappel à l'ordre*, nel senso del richiamo al rispetto del pareggio sostanziale di bilancio, era forse rinvenibile nella relazione annuale del presidente della Corte dei Conti del 1972[8]. L'abbandono del principio del pareggio di bilancio negli anni '60, per quanto rimosso, finiva però con l'apparire di cruciale importanza nella nostra storia costituzionale. Se le modifiche delle forme di stato sono da riconnettersi essenzialmente allo slittamento del potere di controllo del bilancio, la transizione dalla prima alla seconda repubblica, di cui alla fine degli anni '80 si discuteva, sembrava doversi retrodatare alla seconda metà degli anni '60 dello scorso secolo, allorquando all'abbandono del pareggio sostanziale di bilancio fa seguito la nuova formula politica del compromesso storico con l'eclissi dell'originario modello costituzionale "democratico liberale"[9].

4. Modulo spartitorio e compromesso storico nelle procedure parlamentari della legislazione di spesa

Qualche cifra aiuta. Da uno studio del 2011 della Ragioneria Generale dello Stato si evince che la spesa complessiva del bilancio dello Stato italiano nel 1973 – espressa in euro e a prezzi attualizzati al 2009 - era di 159 miliardi. Dieci anni dopo, nel 1982, la spesa pubblica era più che raddoppiata, passando a 419 miliardi di euro. Nono-

[7] V. Onida, *Portata e limiti dell'obbligo di indicazione della "copertura finanziaria" nelle leggi che importano "nuove o maggiori spese"*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 11, 1966, 4-34.

[8] G. Di Gaspare, *Ritorno alla prima repubblica*, cit., 115.

[9] G. Di Gaspare, *Ritorno alla prima repubblica*, cit., 114.

stante i piani di rientro degli anni '80 e i vincoli del patto di stabilità introdotti negli anni '90, nel 2009 la spesa pubblica aveva raggiunto la cifra di 699 miliardi di euro. Dopo la crisi finanziaria dell'eurozona, nonostante *fiscal compact* e *six pact,* nel 2015 la spesa pubblica era arrivata a 850 miliardi di euro[10]. Nello stesso periodo, in termini di investimenti *pro capite*, sempre secondo la fonte citata, la spesa pubblica risulta quintuplicata. Quintuplicata! Ogni cittadino italiano dunque avrebbe dovuto "percepire" qualcosa come una quintuplicazione della quantità/qualità nella fruizione dei servizi infrastrutturali, burocratici e delle prestazioni sociali e sanitarie rispetto a quelli usufruiti negli anni '70. Miglioramento difficile però da rinvenire. Anzi, l'impressione è piuttosto di un andamento stazionario, se non declinante, perlomeno dopo gli anni '80 e comunque negativo negli anni '90 e nel nuovo secolo, anche per l'incremento della pressione fiscale diretta ed indiretta *pro capite* per l'accesso a servizi in precedenza gratuiti. Questo quadro statistico di finanza pubblica apre su di uno scenario retrospettivo di riflessione più ampio. Non è possibile infatti rendersi bene conto dell'impatto sistemico sulle istituzioni repubblicane dell'abbandono del principio del pareggio di bilancio, se l'attenzione rimane circoscritta all'esegesi del testo costituzionale. La torsione interpretativa della sentenza n. 1/1966 si spiega solo se si tiene presente quel contesto storico, politico ed economico e l'incapacità allora palesatasi della classe politica nazionale di gestire la transizione alla modernizzazione del paese a fronte della rottura di precedenti equilibri di sottosviluppo intervenuta per effetto dell'accelerata crescita economica del paese negli anni '50. Ampliando la prospettiva si può osservare come il mutamento costituzionale non riguardi solo l'art. 81 ma investa progressivamente anche le altre macro norme di costituzione economica, in primo luogo l'art. 47, posto a salvaguardia del risparmio privato dall'inflazione. Negli anni '80 l'incremento della pressione fiscale indiscriminata viola anche il limite della "capacità contributiva", previsto dall'art. 53 della Costituzione, che ormai non si sa più in cosa consista.

La rottura dell'equilibrio macroeconomico costituzionale ha lasciato una traccia indelebile nei grafici relativi all'andamento del debito pubblico e dell'inflazione. Entrambi gli indici dopo il 1966 si impennano. Prende allora avvio un percorso combinato tra politica di bilancio e politica monetaria che si interrompe – o per meglio dire si trasforma – solo con il passaggio all'euro e le cui dinamiche andrebbero meglio ripercorse nella loro interazione. Inflazione e indebitamento sono state le due leve, sincronicamente o alternativamente utilizzate, per promuovere la crescita della spesa pubblica lasciando invariata in un primo momento la pressione fiscale[11]. Dopo Maastricht anche la pres-

[10] Cfr. Ragioneria generale dello Stato, *La Spesa dello Stato dall'Unità d'Italia*, in particolare i diagrammi 3, 5, 7.

[11] La c.d. politica dei due forni, cfr. sul punto G. Di Gaspare, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, cit., 171.

sione fiscale, in vista dell'entrata in vigore dell'euro, è destinata a crescere, quasi a surrogare la leva monetaria, divenuta indisponibile con la condivisione della sovranità monetaria nella UEM.

La cesura tra la prima e la seconda repubblica è dunque antecedente agli inizi degli anni '90. Tangentopoli è solo un ricambio generalizzato di ceto politico ma non di sistema. Piuttosto sembra una operazione trasformistica, un serrare le fila di un ceto politico segnato in particolare dal tentativo di stabilizzazione del potere politico con la riforma elettorale. La retrodatazione agli anni '60 dà ragione del mutamento della mentalità politica allora intervenuto, icasticamente riassunto nella formula del "modulo spartitorio". "*Se da tutto questo si vuole trarre non una conclusione, ma quanto meno un'impressione e un'ipotesi sulla società italiana degli ultimi quindici anni, si può dire che in essa gli interessi esprimono domande appropriative e le loro rappresentanze politiche si limitano ad erogare, attraverso le sedi istituzionali, risposte esattamente simmetriche a tali domande, ciascuno spingendo per gli interessi che ritiene lo sostengano. Sotto questo profilo, il modulo spartitorio non è interno al blocco di potere democristiano, ma opera più largamente, coinvolge anche le altre parti sociali e politiche. Certo è diversa la misura delle diverse appropriazioni, ma colpisce il fatto che nessuno sembri avere posseduto una strategia meno immediata e diretta di quella che esse sottendono*"[12].

L'abbandono degli accordi di BW all'inizio degli anni '70 svincola anche l'emissione monetaria. Venuta meno la necessità di garantire la parità del cambio con il dollaro, la politica monetaria espansiva diviene un'opzione perseguibile. La piega spartitoria preme sulla spesa pubblica, che può essere finanziata in *deficit* con acquisto dei titoli del debito pubblico da parte della Banca d'Italia come acquirente di ultima istanza, ma, nonostante sia stato rimosso il baluardo del pareggio sostanziale, a contenere il pieno dispiegamento del *deficit spending* rimangono ancora le duplici barriere rappresentate dall'art. 81, 3° comma, che vieta che con la legge di bilancio si possano "stabilire nuovi tributi e nuove spese", e dall'art. 81, 4° comma, per il quale "ogni altra legge" di spesa deve "indicare i mezzi per farvi fronte". Una strettoia parlamentare costituita dall'approvazione di singole leggi di spesa. Tempi lunghi, dunque, considerando anche il passaggio bicamerale. La pressione politica per l'accelerazione procedurale trova sfogo nella modifica dei regolamenti parlamentari del 1971, per effetto della quale l'approvazione delle singole leggi di spesa è rimessa alle Commissioni parlamentari in sede deliberante. L'accelerazione non sortisce però gli effetti sperati. Alla prova dei fatti la nuova procedura si rivela invece controproducente. Le insistenze clientelari e lobbistiche hanno ora un bersaglio più preciso cui rivolgersi e le pressioni sulle Commissioni si assommano e possono finire con l'elidersi. La minoranza qualificata può paralizzare il procedimento legislativo minacciando di porre il veto all'approvazione della legge in Commissione con il rinvio

[12] G. Amato, *Economia, politica e istituzioni in Italia*, Bologna, 1976.

all'aula. A complicare il quadro, il simmetrico potere di avocazione all'aula, se richiesta da almeno 50 deputati. L'impasse è un *trade off* della situazione politica in Parlamento, con il partito comunista in grado di condizionare l'esecutivo ritirando l'appoggio esterno, la cosiddetta "non sfiducia", ma impossibilitato ad essere ricompreso palesemente nella maggioranza parlamentare, dato il perdurante collegamento ideologico con il blocco sovietico. In quel contesto la riforma dei regolamenti parlamentari rappresentava l'espediente tecnico della formula di governo del "compromesso storico". In questo modo il partito comunista, pur non rappresentato al governo, era posto in grado di codeterminare con il voto o il veto in Commissione le politiche legislative del governo.
Nonostante ciò in quegli anni la soluzione obbligata della formula compromissoria non porta ad una accelerazione dell'iter legislativo delle leggi di spesa. Come è possibile constatare dagli annuari parlamentari il numero delle leggi promulgate si riduce rispetto alle legislature precedenti. Neppure la scarsa trasparenza del dibattito, con il rinvio dell'esame del disegno di legge a comitati interni redigenti che non verbalizzano le loro riunioni, sembra essere stato di grande aiuto per velocizzare il procedimento decisionale in Commissione.
Diviene allora necessario ricercare un altro percorso per superare le residue barriere dell'art. 81, 3° e 4° comma; ma come farlo, stante che per stabilire "nuove e maggiori spese" è necessario comunque il ricorso a leggi che al contempo indichino anche i "mezzi per farvi fronte"?

5. Razionalizzazione e accelerazione della spesa pubblica: la legge finanziaria

La soluzione dell'enigma è l'invenzione della legge finanziaria (legge 468/1978). Vediamo un po' meglio come è avvenuto l'aggiramento dei limiti costituzionali. L'art. 81, 4° comma, stabilendo che "ogni altra legge" avrebbe dovuto indicare "i mezzi per farvi fronte", mirava a mettere il Parlamento in condizione di effettuare una comparazione puntuale costi/benefici tra l'impegno di spesa proposto e i mezzi necessari per perseguirlo. Dovendosi logicamente intendere, dunque, in questo modo che l'enunciato "ogni altra legge" implicasse necessariamente una struttura tale da consentire di effettuare una siffatta comparazione. Di conseguenza tutte le leggi di spesa dovevano essere formulate in modo da mettere il Parlamento in condizione di pronunciarsi consapevolmente sulla convenienza della loro adozione sulla base di una valutazione politica costi/benefici. Se si prescinde, invece, dal nesso comparativo, contestuale nello stesso provvedimento legislativo, e si sposta l'attenzione disgiuntamente sulle "spese" e sui "mezzi", si può arrivare alla conclusione che una pluralità di spese e di entrate possano essere riunite in un'unica legge senza che sia possibile stabilire alcuna correlazione specifica funzionale tra le previsioni in entrata e quelle in uscita in essa contenute. Una legge

siffatta, pur girando il senso del 4° comma dell'art. 81, facendo venire meno la comparazione costi/benefici, sarebbe comunque pur sempre "altra" rispetto alla legge del bilancio. Le modifiche, in essa disposte, alla legislazione vigente per nuove spese e nuove entrate, non sarebbero perciò imputabili formalmente alla legge di bilancio in modo da rispettare apparentemente il divieto dell'art. 81, 3° comma. Una legge così congegnata è appunto la finanziaria. "Altra" legge rispetto alla legge di bilancio, ma comunque di "accompagnamento" alla stessa. In essa vengono cumulate tutte le previsioni di nuove spese e di nuove entrate. Un provvedimento *omnibus* da approvare prima della legge di bilancio, in modo che le variazioni della legislazione finanziaria rimangano dunque al di fuori della legge di bilancio, osservandosi così nella forma il dettato costituzionale ma concretizzandosi, invece, nella sostanza la tentazione – già riscontrata da Luigi Einaudi – di "girare l'art. 81 rispettandolo nell'apparenza e violandolo nella realtà"[13].
È appena il caso di ricordare come con la legge finanziaria, eliminandosi la valutazione di convenienza per ogni singola spesa di cui all'art. 81, 4° comma, sia stato definitivamente disinnescato il meccanismo di *spending review* di cui all'art 100, 2° comma, Cost. Nella discussione della legge finanziaria le Camere non sono più in grado di mettere in alcun modo in correlazione le spese con i mezzi per farvi fronte. L'entrata in scena della legge finanziaria nel 1978 ridimensiona la funzione politica delle Commissioni parlamentari e delle Camere, contrassegnando il tramonto della stagione politica del "compromesso storico". Non viene però meno la "competizione dissipativa" sulla spesa, alla quale, con la messa a regime dell'ordinamento regionale, si accompagna la progressiva deresponsabilizzazione dei centri di spesa nazionali e locali[14].

6. Fine del compromesso storico e accentramento della legislazione finanziaria nel governo

Le vicende successive della legislazione finanziaria (formazione, struttura e articolazione della legge, modalità di presentazione, discussione e approvazione degli emendamenti) sono abbastanza note e non è il caso di riprenderle nel dettaglio. Esse sono caratterizzate da un susseguirsi di tecnicismi e sofisticazioni che riguardano in genere anche il procedimento di formazione della legge, anche se è nella procedura della finanziaria che le nuove tecnicalità hanno trovato il loro terreno di cultura. Negli anni '80 e '90 si accentua lo slittamento del potere legislativo nel governo, anche se da un decennio all'altro cambiano le modalità del suo esercizio. Gli anni '80, infatti, si caratterizzano per lo spasmodico ricorso ai decreti legge e per l'affermazione della politica "del

[13] G. Di Gaspare, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, cit., 158.

[14] Cfr. G. Di Gaspare, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, cit., 159 ss.

fatto compiuto", che la loro continua reiterazione comporta, rendendo inevitabile, prima o poi, la loro conversione in legge. Negli anni '90, invece, dopo il fermo imposto dalla Corte Costituzionale alla decretazione di urgenza, il baricentro del potere governativo si è spostato sull'esercizio del decreto legislativo delegato. Anche le leggi finanziarie si adeguano ai nuovi moduli e nel loro testo aumentano i rinvii ai decreti legislativi di attuazione di specifiche misure, lasciando mano libera al Governo nella definizione dei dettagli significativi come l'individuazione dei destinatari/beneficiari degli interventi[15].
Un cenno va fatto anche ad alcuni deboli tentativi in controtendenza per arginare le dinamiche fuori controllo della spesa pubblica. La legge n. 362/1988, di revisione della legge finanziaria n. 468/78, provò a limitare la spesa con la previsione di un tetto che nella prassi si è però rivelato piuttosto flessibile. Un qualche argine è percepibile solo a seguito del colpo di frusta causato dall'uscita dell'Italia dal Sistema Monetario Europeo (SME) nel 1991. Il salasso delle riserve, la svalutazione della lira del 30% sul marco e il rischio incombente di non agganciare l'ingresso nella moneta unica, impone, nel biennio successivo, una parentesi virtuosa. Le manovre finanziarie e di bilancio del 1992 (legge n. 498/92 e legge n. 359/92 per interventi urgenti) e del 1993 (legge n. 537/93), scritte senza equivoci semantici o ambiguità sintattiche, sortiscono effetti immediati di riduzione e relativa riqualificazione della spesa pubblica, introducendo in particolare il vincolo della destinazione delle nuove entrate all'abbattimento del debito, fissandone il tetto massimo al livello del 1992. Nella stessa direzione la coeva pronuncia della Corte Costituzionale n. 25/1993, sulla previa copertura degli impegni pluriennali di spesa, che riduce le maglie del ricorso all'indebitamento, facendo in qualche modo da tardivo parziale contrappasso alla precedente sentenza n. 1/1966[16].
Chiusa la parentesi virtuosa del 1992/94, appaiono nuovi tecnicismi che rendono sempre meno decifrabili e certe le disposizioni legislative. La confondente tecnica della novellazione, la riduzione del numero di articoli con titolazioni degli oggetti parziali se non fuorvianti rispetto ai contenuti, articoli trasformati in una sequenza incoerente di commi con disposizioni tra loro sconnesse in modo da rendere difficile e contraddittoria la stessa espressione del voto all'atto della loro approvazione. Domina la fretta con il contingentamento del dibattito parlamentare e con l'introduzione di nuove modalità per comprimerlo o eliminarlo del tutto. Nel gergo parlamentare, con lessico stringato ma efficace, "tagliole", "emendamenti canguri". Più tradizionale, sempre efficace ed impiegato ad ogni stormire di fronda, il ricorso al voto di fiducia da parte del Governo. I rinvii contenuti, specialmente nelle leggi finanziarie, a decreti o regolamenti collegati aprono finestre a tempo determinato con l'ausilio, se del caso, di altre leggi di delega

[15] Sullo slittamento del potere legislativo dalle Camere al Governo, cfr. G. Di Gaspare, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, cit., 193 e 217.

[16] G. Di Gaspare, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, cit., 210.

che generano a loro volta decreti legislativi emendabili con correttivi e quanto altro possa occorrere per confezionare il testo normativo in modo sempre più conforme e aderente alle esigenze specifiche dei loro sollecitatori e destinatari. Negli ultimi tre lustri del nuovo millennio diverrà usuale la sottrazione dei provvedimenti di spesa al dibattito grazie ai maxiemendamenti presentati *last minute* e votati a bruciapelo con l'apposizione del voto di fiducia da parte del governo. È da aggiungere il dettaglio, sicuramente non marginale per completare il quadro di una legislazione di spesa a briglie sciolte, degli interventi emergenziali con gestioni fuori bilancio per i terremoti degli anni ottanta (Irpinia, Umbria, Marche), che troverà sfogo nel decennio successivo in altri eventi eccezionali meno infausti come Colombiadi, Olimpiadi e soprattutto le grandi opere[17]. Di rilievo per la crescita della spesa anche la "micro legislazione elettoralistica", tipica di ogni fine legislatura.

Vicende queste ultime peraltro note, che una ricostruzione retrospettiva approssimata, riassumendole nel loro insieme, consente di meglio cogliere nella loro dimensione di sistematico e crescente esautoramento delle Camere nella loro funzione di controllo della finanza statale. Considerate isolatamente queste vicende vengono in genere imputate ad un deterioramento dell'esercizio della funzione legislativa e quindi a problematiche emendabili con un affinamento delle tecniche procedurali e redazionali, in genere risolvibili con un adeguato corso di *drafting* legislativo e con l'adozione di nuovi strumenti analitici di previa valutazione degli effetti delle leggi in termini di impatto regolatorio (AIR) o di analisi tecnico normative della qualità della legge (ATN). Anche su questo piano la fenomenologia legislativa denota una costante inclinazione al degrado, efficacemente compendiata nel nuovo principio dell'"inseguimento del peggior precedente"[18].

Ultimo ostacolo tuttora vigente alla concentrazione piena del potere legislativo e alla blindatura della legge finanziaria nelle mani dell'esecutivo rimane la doppia lettura che può dar luogo quantomeno a disallineamenti dei testi e a navette, a volte imbarazzanti, tra Camera e Senato per rimuovere fulminee quanto improvvisate inserzioni di disposizioni normative.

7. La condivisione della sovranità monetaria nella UE e la costante anelastica del *deficit spending*

Se si tengono presenti i dati forniti dalla Ragioneria generale della finanza pubblica e la costante propensione nel ventennio 1970 - 1990 a premere senza sosta sull'emis-

[17] G. Di Gaspare, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, cit., 198 ss.

[18] N. Lupo, *Emendamenti, maxi-emendamenti e questione di fiducia nelle legislature del maggioritario*, in *Astrid Rassegna*, 2007, 42.

sione monetaria e sull'indebitamento, non è difficile rendersi conto di come l'adesione alla Moneta Unica Europea sia stata vista come un vincolo esterno in grado di porre un freno alla svalutazione monetaria e alla crescita del debito pubblico. Un argine alla malattia autoimmune dell'aggressione al risparmio privato. Un rimedio a tutela del potere di acquisto eroso dall'inflazione e non più protetto, dopo che la scala mobile salariale è stata abrogata nel 1983, da adeguati meccanismi di salvaguardia. In questa prospettiva l'adesione all'accordo di Maastricht con la cessione della sovranità monetaria, a parità di condizioni con gli altri Stati aderenti, in cambio di stabilità monetaria e finanziaria appare uno scambio vantaggioso. Una strada obbligata per il contenimento dell'indebitamento per effetto del patto di stabilità e di crescita incluso nel Trattato, che avrebbe indotto il ceto politico, in pesante crisi di credibilità per l'esplodere di tangentopoli (1992-1994), a tenere sotto controllo le pulsioni spartitorie largamente diffuse al suo interno. In realtà queste ultime hanno trovato diverso sfogo ed alimento. La privatizzazione affrettata senza effettive competizioni di mercato e a prezzi di saldo delle partecipazioni statali, la liquidazione degli enti pubblici economici e delle banche in mano pubblica sia di interesse nazionale sia locale, hanno fatto transitare significativi *asset* pubblici in capo a beneficiari privati, danneggiando al contempo il patrimonio pubblico – depauperato – e la finanza pubblica, la cui esposizione debitoria era destinata a rimanere sostanzialmente invariata con le entrate congiunturali derivanti dalle privatizzazioni destinate a coprire la spesa corrente piuttosto che a ridurre lo stock di debito[19].

Nonostante non sia stato in grado di innescare il circuito virtuoso di *spending review* della spesa pubblica, il passaggio all'euro ha comunque messo al riparo la finanza pubblica dalle oscillazioni dei tassi di interesse e dal rischio di cambio, abbattendo gli oneri per il servizio del debito pubblico fino al propagarsi dall'anglosfera all'eurozona della crisi finanziaria e al crollo del debito pubblico della Grecia[20].

8. Occultamento della legislazione di spesa e abdicazione della sovranità finanziaria

Non si vede invece la ragione per la quale, una volta conseguito l'obiettivo dell'ingresso nella moneta unica, il governo italiano – e proprio a seguito della crisi del debito sovrano greco del 2009 – abbia aderito a criteri più restrittivi per il contenimento del *deficit* e dello stock di debito pubblico rispetto a quelli stabiliti nel "patto di stabilità e di crescita" concordati con il Trattato di Maastricht e validi – per quanto definiti

[19] G. Di Gaspare, *Diritto dell'economia e dinamiche istituzionali*, 2° ed., Padova, 2015, 364 ss.

[20] G. Di Gaspare, *Teoria e critica della globalizzazione finanziaria*, Padova, 2011, 420 ss.

"stupidi" da Romano Prodi per la assenza di margini di spazi di manovra – per tutti gli Stati aderenti con *deficit* annuo non superiore al 3% e un limite tendenziale del 60% nel rapporto debito pubblico/PIL[21].

La maggiore flessibilità da attribuirsi agli Stati membri relativamente al rispetto del limite del *deficit* annuo, a seconda dello stock di debito accumulato, ha dato il via ad una diversificazione nel trattamento delle politiche di bilancio tra gli Stati aderenti all'euro. In base agli attuali parametri (*Six Pact e two Pact*) il *deficit* pubblico non deve superare lo 0,5% del PIL, mentre può arrivare all'1% per i paesi il cui debito pubblico sia inferiore al 60% del PIL. Inoltre, l'obbligo specifico per i Paesi con un debito pubblico superiore al 60% di rientrare entro tale soglia nel giro di 20 anni, si è tradotto per l'Italia in una tabella di marcia forzata estremamente gravosa ed impossibile da rispettare riducendo la nostra capacità di negoziazione dei saldi di *deficit* corrente nella trattativa con la Commissione in sede di semestre europeo, stante il rischio di attivazione della procedura di infrazione nei nostri confronti, in ragione, appunto, dell'impegno assunto del dimezzamento dello stock di debito pubblico dal 120% al 60% nell'arco del futuro ventennio. Lo spostamento del *focus* sui saldi di bilancio nel negoziato con la Commissione europea ha, inoltre, lasciato in un cono d'ombra la crescente opacità delle decisioni di spesa. Non deve trarre in inganno l'apparente ritorno al pareggio sostanziale di bilancio con la modifica dell'art. 81 della Costituzione ad opera della legge cost. n. 1/2012, giustificata con la necessità del recepimento del "Fiscal Compact". In realtà, il novellato testo dell'art. 81, accentua ulteriormente la marginalizzazione del Parlamento e non riattiva il meccanismo di *spending review* (*ex* art. 100 Cost.), affidando la soluzione del problema della revisione della spesa a commissari tecnici nominati *ad hoc*, ma sprovvisti di reali poteri di intervento. L'Ufficio Parlamentare di Bilancio, ora formalmente munito di "autonomia" costituzionale, ma i cui membri sono nominati dalla maggioranza[22], circoscrive istituzionalmente la propria competenza alla verifica quantitativa dei saldi di bilancio in funzione del rispetto dei nuovi parametri di *deficit* e di decrescita del debito previsti dalla e nella procedura del semestre europeo di bilancio.

I cambiamenti lessicali introdotti dalla novella dell'art. 81 rispetto al testo previgente sono indicativi del completo ribaltamento dell'art. 81 originario con lo smantellamento anche dell'ultimo ostacolo all'esautoramento del ruolo del Parlamento ancora in vigore costituito dal precedente art. 81, 3° comma che vietava di stabilire nella legge di bilancio "nuovi tributi e nuove spese". La sostituzione dell'enunciato "Ogni altra legge"

---

[21] G. Di Gaspare, *L'art. 81 Cost. novellato: abdicazione della sovranità finanziaria e opacità della manovra di bilancio*, in *Diritto Costituzionale*, 2, 2018, 43 ss.

[22] V. art. 5, legge cost. 1/2012 e art. 16, l. 243/2012, "*Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione.*

con “Ogni legge”, nel novellato testo dell’art. 81, consente infatti di inscrivere nuove entrate e nuove spese direttamente nella stessa legge di bilancio rendendo non più necessaria la legge finanziaria. Rimosso il divieto dell’art. 81, 3° comma, si può fare a meno della legge finanziaria, sostituita ora dalla più “snella” “legge di stabilità” che ha essenzialmente di mira gli aggiustamenti necessari per la stabilizzazione dei saldi di bilancio nei margini negoziati e acconsentiti in sede comunitaria. La sostituzione della parola “spese” con “oneri” nell’art. 81, 3° comma, ora vigente, sposta l’attenzione sul mero riscontro contabile “quantitativo” della copertura degli “oneri”. Nel testo attualmente vigente: “Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte”, nel testo previgente: “Ogni altra legge che importi nuove e maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte”. Negli “oneri” come mera misura contabile finiscono così per rifluire anche misure finanziarie di dubbia genesi e incerta utilità, quali gli oneri per il pagamento dei contratti derivati[23]. In conclusione la tendenza a premere sulla spesa, a costo di far aumentare il debito, sembra tuttora la costante dominante per quanto rattenuta nella dinamica di crescita dal rispetto dei vincoli di compatibilità stabiliti in sede europea. Gli ultimi dati pubblicati da Banca d’Italia attestano il permanere di questa tendenza incrementale[24].

[23] G. Di Gaspare, *Funambolismi di finanza pubblica: il nuovo art. 81 Costituzione e la legge di stabilità*, in *www.amministrazioneincammino.luiss.it*, 28 marzo 2016.

[24] Banca d’Italia, *Rapporto sulla stabilità finanziaria*, novembre 2018.

"IL RUOLO DEL *FISCAL COUNCIL*"

Giuseppe Pisauro

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi: il "Fiscal Council". – 2. Il "Fiscal Council" nel contesto europeo ed il caso italiano. – 3. Il sistema delle regole di bilancio europee. – 4. Conclusioni.

1. Cenni introduttivi: il "*Fiscal Council*"

Ringrazio molto gli organizzatori, in particolare, Giovanna Colombini e Marcello Degni per questa opportunità di parlare, da economista, del ruolo del *fiscal council* – o "istituzione fiscale indipendente", IFI – in una conferenza di studiosi di diritto e contabilità pubblica. Nel mio intervento mi concentrerò sul ruolo del *fiscal council* con riferimento al caso italiano (l'Ufficio parlamentare di bilancio, UPB), cercando di chiarire meglio i contenuti di tale ruolo (che cosa fa) e in cosa è diverso da altre istituzioni già presenti (perché esiste). Poiché, come vedremo, il ruolo del *fiscal council* è collegato al sistema di regole di bilancio, nella seconda parte del mio intervento proporrò alcune considerazioni retrospettive, su come hanno funzionato le regole fiscali europee e italiane negli ultimi anni.

Negli ultimi anni, come accennava prima Buti, in Europa c'è stata una rapida diffusione di IFI, motivata dalla volontà di integrare nel sistema di regole fiscali istituzioni nazionali che avessero il compito di valutare, da un punto di vista nazionale, l'applicazione di queste regole. Come vedremo più avanti, comunque, vi sono motivazioni di carattere generale, che vanno al di là delle regole di bilancio, per l'esistenza di una IFI.

Nel contesto europeo, i compiti principali delle IFI sono la validazione (*endorsement)* o la produzione diretta delle previsioni macroeconomiche sottostanti alle proiezioni di bilancio e la valutazione delle scelte di finanza pubblica. In generale, il compito delle Istituzioni fiscali indipendenti è quello di valutare la politica di bilancio, prima e durante il processo di decisione, il focus è sugli effetti macro-fiscali nel breve e medio periodo, sulla sostenibilità della finanza pubblica nel lungo periodo. Tutto ciò si sostanzia nella analisi dei documenti di bilancio e dei principali provvedimenti con risvolti economici.

Ci si può chiedere: ma, in assenza di IFI, nessuno svolge questi compiti? Ad esempio, in Italia prima dell'istituzione dell'Ufficio parlamentare di bilancio, che inizia ad operare nel 2014, chi se ne occupava? Se ne occupava il Governo, le strutture tecniche ad esempio del Ministero dell'economia. Se voi mi chiedete in sintesi cosa è l'Ufficio parlamentare di bilancio vi rispondo che è un doppione. La domanda allora diventa: a

cosa serve un doppione? Ebbene, per evitare errori sistematici, in una direzione, nelle previsioni occorre che non vi sia un unico soggetto intitolato a fare previsioni. Occorre quindi una seconda istituzione che svolga gli stessi compiti da una posizione di indipendenza dal Governo.
Vi sono già, tuttavia, altre istituzioni indipendenti dal Governo che si occupano di finanza pubblica, come la Corte dei conti e ci si può chiedere se i compiti del *fiscal council* non vadano a sovrapporsi a quelli che già svolge la Corte. In realtà, si tratta di funzioni sostanzialmente diverse. La Corte dei conti italiana e le istituzioni analoghe presenti in altri paesi conducono per lo più analisi ex post della dimensione legale e finanziaria (talora anche dei risultati, ovvero della performance o del *value for money*) dei bilanci pubblici. Rispetto alle IFI l'enfasi è sulle analisi ex post e su un livello micro, quello dell'attività dei singoli centri di spesa. Per le IFI l'enfasi è soprattutto (ma non solo) sulle analisi ex ante. Inoltre – e questo fa una grande differenza – nelle IFI le analisi sono svolte da economisti e non, come avviene nel caso della Corte dei conti italiana, da giuristi. Il punto di vista e l'approccio seguito nelle analisi sono, quindi, profondamente diversi.

2. Il "Fiscal Council" nel contesto europeo ed il caso italiano

Come dicevo prima, le IFI nel contesto europeo sono parte integrante di una struttura fondata su un sistema di regole fiscali e tra i loro compiti vi è la valutazione della coerenza con cui le regole sono rispettate nel singolo paese. Ma una IFI servirebbe anche in una struttura fiscale non fondata su un sistema di regole? La risposta è positiva. Le istituzioni più note di questo tipo, quella olandese (il CPB, *Centraal Planbureau*), fondata nel 1945, e quella statunitense (il CBO, *Congressional Budget Office*), nel 1974, sono state istituite in contesti in cui non vi erano regole fiscali, in cui la politica fiscale era condotta in modo discrezionale. La loro motivazione è la produzione di analisi indipendenti e la rottura del monopolio informativo del Governo.
Questo è il punto sostanziale e qui ci si dovrebbe fermare. Nella discussione europea, a livello non solo accademico ma anche politico, talvolta emerge la proposta di affidare alle IFI un ruolo più forte nella determinazione degli obiettivi di bilancio. Un punto di vista, presente nella letteratura economica, che - semplificandone al massimo la descrizione - tenderebbe ad assimilare il modo di gestire la politica fiscale a quello con cui si gestisce la politica monetaria: affidare ad istituzioni indipendenti la definizione degli obiettivi. Per cui, in pratica, gli obiettivi sul livello del disavanzo e del debito verrebbero decisi da una entità indipendente sulla base di valutazioni puramente tecniche, lasciando al processo politico le scelte allocative sulla composizione del bilancio. Una sorta di pilota automatico applicato anche alla politica fiscale. Mi sembra un'impostazione che vada respinta. La definizione degli obiettivi della politica di bilancio è

tra i compiti fondamentali del processo politico e tale deve restare. L'idea che possa basarsi su valutazioni tecniche "neutrali" è insieme ingenua e pericolosa. Il timore che il processo politico possa mettere a rischio la sostenibilità futura della finanza pubblica può avere fondamento ma questo è esattamente il motivo per cui si è arrivati all'indipendenza delle banche centrali: evitare, come diceva prima Buti, il pericolo della *fiscal dominance* (la dipendenza della politica monetaria dalle esigenze della politica fiscale) e, infatti, come ha sottolineato l'ex Governatore della Banca centrale inglese, Mervyn King, la vera ossessione delle banche centrali non è l'inflazione ma la finanza pubblica. Credo che andare oltre, applicando lo schema alla definizione stessa della politica fiscale, minerebbe le basi del processo politico democratico. Il ruolo di organismi tecnici come gli IFI è quello di chiarire le implicazioni delle scelte politiche, non di determinare quelle scelte.

Ma torniamo al caso italiano, per riflettere sull'origine e sulla natura dell'UPB nel contesto delle IFI che ho delineato. Come accennavo, l'UPB inizia ad operare a metà 2014, dopo essere stato istituito dalla legge costituzionale del dicembre 2012 (la modifica dell'art. 81) che prevedeva l'istituzione presso le Camere di un organismo indipendente a cui attribuire compiti di analisi e valutazione della finanza pubblica. Il fattore decisivo per l'istituzione sono stati i regolamenti europei (*six-pack* e *two-pack*), che richiedevano la presenza di un'IFI in tutti gli stati membri. Nel caso italiano, tuttavia, nell'istituzione dell'UPB trova compimento un altro filone riformista, che va oltre la questione della valutazione del rispetto delle regole: l'esigenza di dotare Parlamento (e opinione pubblica) di un contraltare alle analisi del Governo. È un filone che si collega alle riforme del processo di bilancio degli anni '70 e '80 che portarono alla prescrizione per i disegni di legge del Governo di essere accompagnati da relazioni tecniche che mostrassero gli effetti finanziari delle decisioni di spesa o di entrata e all'istituzione (alla fine degli anni '80) dei Servizi di bilancio di Camera e Senato con il compito di fare le pulci a quelle relazioni tecniche. Senza una dialettica tra analisti diversi, non si fanno progressi sul terreno della trasparenza delle valutazioni e delle previsioni. Mentre per un economista questo è ovvio, a volte noto che i giuristi tendono a ritenere che vi sia una oggettività nelle valutazioni economiche. Così non è: bisogna accettare che esse siano soggette ad incertezza. C'è solo un modo per evitare che l'incertezza si traduca in distorsione sistematica: disporre di una pluralità di valutazioni. Questo è un punto su cui non mi stanco di insistere.

Per illustrare con un esempio concreto la dialettica tra valutazioni economiche diverse e come essa possa migliorare la qualità delle valutazioni ufficiali del Governo, possiamo considerare come viene svolto uno dei compiti dell'UPB, quello della validazione delle previsioni macroeconomiche pubblicate nel Documento di economia e finanza (DEF) e nella Nota di aggiornamento (NADEF). Il coinvolgimento delle IFI nelle previsioni macroeconomiche è motivato dall'osservazione che le previsioni ufficiali dei governi tendono a peccare di ottimismo e che da ciò deriva una mancanza di realismo delle proiezioni

di bilancio. Grandezze macroeconomiche quali reddito e consumi costituiscono le basi imponibili dei sistemi tributari: previsioni ottimistiche si traducono in previsioni irrealistiche dei gettiti futuri e, quindi, nella creazione di uno spazio fiscale fittizio. Se prevedo un andamento particolarmente favorevole dell'economia nei prossimi anni, la previsione del gettito IRPEF o IVA nelle proiezioni di bilancio sarà corrispondentemente favorevole e mi consentirà di mettere in cantiere nuove spese (che non dipendono dall'andamento dell'economia) compensate dai maggiori gettiti fiscali previsti. A consuntivo mi ritroverò con un disavanzo superiore alle previsioni. È quindi importante che le previsioni di bilancio si fondino su previsioni economiche del quadro macro che non siano sistematicamente ottimistiche, ma il più realistiche (prudenti) possibili.

Nel nostro caso il processo di validazione delle previsioni macroeconomiche è governato da un protocollo di intesa tra UPB e MEF e riguarda sia le previsioni tendenziali sia quelle programmatiche. Il processo inizia un mese prima della pubblicazione ufficiale, con la trasmissione da parte del MEF delle ipotesi sulle variabili internazionali che saranno utilizzate per la previsione dell'economia italiana, cui fa seguito pochi giorni quella di un quadro tendenziale provvisorio. Qui si apre una fase di interazione (che si svolge nel *backstage*, nel retro bottega), con revisioni successive che finora ha sempre portato a una convergenza sul tendenziale, che infatti è sempre stato validato. Più problematica è la valutazione del quadro programmatico che viene conosciuto dall'UPB solo quando viene pubblicato, in quanto la decisione politica sulla manovra di bilancio di fatto viene presa dal Governo in corrispondenza (se non oltre) la scadenza di legge della pubblicazione. Non può esserci quindi nessuna interazione: ci troviamo davanti alla previsione ufficiale, ormai pubblicata, e dobbiamo decidere se essa è sufficientemente prudente. Il compito è agevolato dal fatto che la base di partenza – il tendenziale – è in qualche misura condivisa, si tratta quindi essenzialmente di valutare l'effetto della manovra di bilancio sull'economia. Ma è proprio in tale valutazione che spesso i governi peccano di ottimismo.

Come giudichiamo, dunque, la previsione ufficiale? Lo facciamo confrontandola con altre quattro previsioni (il panel UPB): la nostra (basata sul nostro modello macroeconomico) e quelle di tre centri di ricerca indipendenti (CER, IRS e Prometeia), tutte effettuate specificamente sulla base delle stesse ipotesi sulle variabili internazionali usate dal MEF e sulla nostra valutazione della finanza pubblica (basata su informazioni ricevute dal MEF). Abbiamo quindi quattro previsioni confrontabili con quella del MEF dal punto di vista delle ipotesi di partenza. Queste quattro previsioni definiscono un intervallo di accettabilità della previsione del Governo. Se quest'ultima ricade in quell'intervallo, ne consegue la validazione. Nel caso contrario, valutiamo la rilevanza dello scostamento, anche in relazione al grado di dispersione delle quattro previsioni del panel, e, nel caso, rifiutiamo la validazione. È molto importante che la decisione sia trasparente. In Parlamento presentiamo nei dettagli le nostre quattro previsioni e illustriamo i motivi della nostra decisione.

Finora abbiamo sempre validato le previsioni DEF e NADEF, tranne che in due casi: la NADEF nel 2016 e quest'anno (2018). Può essere di un certo interesse illustrare la decisione di quest'anno. Per semplicità concentriamoci su due variabili oggetto di previsione: la crescita reale e quella nominale del PIL (in realtà la valutazione è condotta sul quadro macroeconomico nel suo complesso, ma queste sono le variabili di sintesi più significative). La previsione programmatica del Governo della crescita reale del PIL nel 2019 era dell'1,5 %, a fronte di un intervallo delle nostre previsioni compreso tra l'1,1 % e l'1,3 %; la differenza tra la previsione del MEF e la più alta delle previsioni di confronto era quindi di 0,2 punti percentuali. Di per sé, uno scostamento comunque relativamente modesto. Devo dire che la discussione mediatica tende a concentrarsi sulla variazione del PIL reale, che dal punto di vista della finanza pubblica non è la variabile più importante: se si dovesse scegliere una singola variabile macroeconomica rilevante per i suoi riflessi sulla finanza pubblica, questa sarebbe la variazione del PIL nominale, per vari motivi. Perché le imposte si pagano su basi imponibili nominali e perché tutti i rapporti che usiamo come indicatori della politica di bilancio, il rapporto disavanzo-PIL o il rapporto debito/PIL, sono rapporti tra grandezze nominali. Sul PIL nominale la distanza è più ampia. La previsione ufficiale per il 2019 era di una crescita nominale del 3,1%, mentre le nostre previsioni andavano dal 2,1% al 2,7%. Questo elemento è stato cruciale nell'indurci a rifiutare la validazione.

C'è un altro modo di condurre questa valutazione? Credo di no. L'unico possibile è quello di confrontare la previsione ufficiale con un qualche indicatore del consenso di altri previsori. È importante comprendere che la bontà della scelta di validare o meno non è, diciamo, verificabile o falsificabile a posteriori. Nel 2016 non validammo la previsione ufficiale, ritenendola troppo ottimistica, ma di fatto, a consuntivo, la crescita 2017 è stata più alta non solo della nostra ma anche di quella stessa del MEF. Ma, attenzione, questo non significa in alcun modo che nell'autunno 2016 avesse ragione il MEF, perché le informazioni e le previsioni di settembre 2016 sul contesto internazionale nel 2017 – le stesse che usava il MEF – erano molto diverse, più sfavorevoli di quello che poi si è verificato. Nei mesi successivi è cambiato il quadro internazionale e quindi sono cambiati i fattori che determinavano la previsione e tutti i previsori hanno modificato, in aumento, le proprie previsioni. Nel caso della previsione di quest'anno, per il 2019, sulla base delle informazioni di cui disponiamo oggi, circa due mesi dopo la decisione di non validare, è molto probabile che a posteriori avremo ragione noi: spero di no ma temo che nel 2019 la crescita non sarà né 1,5 % né 1,3 % ma più bassa. Insomma, una previsione va valutata sulla base delle informazioni di cui si dispone nel momento in cui la previsione viene effettuata e poiché tutti i previsori dispongono delle stesse informazioni, non è accettabile – sulla base di un criterio di prudenza – una previsione che si discosta da tutte le altre, sarebbe come accreditare il previsore "eccentrico" di una qualche capacità divinatoria.

3. Il sistema delle regole di bilancio europee

Potrei continuare, raccontando altri aspetti della nostra attività, soprattutto quelli relativi alla valutazione della finanza pubblica, ma credo di aver dato, anche a beneficio degli studenti presenti, una immagine abbastanza esauriente di quello che fa un *fiscal council*, nel caso specifico, quello italiano.

Nella seconda parte del mio intervento mi concentrerò sul sistema delle regole di bilancio europee, con un cenno alle regole italiane di cui al nuovo articolo 81 della Costituzione. L'evoluzione delle regole europee nell'ultimo decennio, dopo la Grande recessione, ha visto allo stesso tempo un rafforzamento della sorveglianza ex ante (il "semestre europeo" e il "braccio preventivo") e una ridefinizione delle regole stesse nella direzione di una maggiore flessibilità (regole più "intelligenti"). Da regole su disavanzo e debito fisse a prescindere delle circostanze si è passati a regole capaci di adattarsi alle circostanze (alla fase ciclica e al contenuto delle politiche di bilancio). Ciò è avvenuto con un costo in termini di complessità. Maggiore complessità delle regole implica più spazio all'interpretazione e, quindi, un qualche grado di discrezionalità nell'applicazione. Tanto che, per alcuni, l'esercizio della discrezionalità da parte della Commissione (e del Consiglio europeo) avrebbe messo addirittura in dubbio l'essenza stessa del sistema europeo di conduzione della politica fiscale: da uno fondato su regole verso uno governato dalla discrezionalità politica.

Lo *European fiscal board*, una sorta di *fiscal council* a livello europeo, un organismo indipendente che svolge una funzione consultiva per la Commissione europea, nel suo rapporto dello scorso anno, valutando l'applicazione delle regole nel complesso dei Paesi che appartengono all'Eurozona, conclude che, tutto sommato, è stata esercitata una qualche discrezionalità ma se guardiamo all'impostazione della politica fiscale (la *fiscal stance*) aggregata, nell'insieme il risultato è appropriato. E commenta che sarebbe stato difficile ottenere lo stesso risultato senza utilizzare discrezionalità, in assenza di un bilancio centrale più ampio, in grado di perseguire la finalità di stabilizzazione anche in un contesto privo di qualsiasi coordinamento tra gli Stati, dove chi ha spazio fiscale non intende usarlo e chi vorrebbe usare spazio fiscale in realtà non lo ha.

Come si traduce questo discorso nel caso italiano? L'Italia è stato in questi anni il principale Paese beneficiario della flessibilità, vale a dire di una qualche discrezionalità nell'applicazione delle regole fiscali. Nel complesso tra il 2015 e 2018 siamo intorno a 30 miliardi di flessibilità, circa 1,8 punti percentuali in rapporto al PIL, per motivazioni che includono il ciclo economico, le riforme strutturali, gli investimenti pubblici, i flussi migratori, la sicurezza, le calamità sismiche e, infine, l'applicazione da parte della Commissione di un *margin of discretion*. Se si guarda alla successione dei piani di bilancio negli anni, si vede come di fatto questa flessibilità si sia tradotta in un peggioramento progressivo del disavanzo programmato per un determinato anno. Così, ad esempio, se consideriamo nelle successive versioni del *Documento programmatico di bilancio* l'obiettivo sul disa-

vanzo per il 2017, vediamo che nel DPB 2014 era fissato allo 0,8% del PIL, nel DPB 2015 all'1,1%, nel DPB 2016 al 2,3% (in termini di saldo strutturale si passa dal pareggio a un disavanzo dell'1,6%). Corrispondentemente viene fatto slittare progressivamente l'anno in cui si sarebbe raggiunto l'OMT (obiettivo di medio termine), il pareggio strutturale, che nel DPB 2014 era previsto per il 2017 e nel DPB 2017 è rinviato al 2021.

Se si dovesse sintetizzare la strategia seguita dal Governo italiano in questi anni, dal 2014 al 2018, il modo più onesto di raccontarlo è il seguente: poiché il mio programma di bilancio desiderato si trova al di là di ciò che è consentito dalle regole, nel momento in cui comunico il mio piano mi colloco sulla "frontiera della flessibilità consentita" e poi apro una contrattazione per spostare in avanti la frontiera. Così in primavera dichiaro obiettivi di bilancio coerenti con il massimo di flessibilità consentita in quel momento, nei mesi successivi apro una trattativa con la Commissione e gli altri Stati membri per ottenere margini più ampi e in autunno li utilizzo modificando i programmi della primavera. Questa è stata la strategia di politica fiscale del Governo italiano negli anni dal 2014 al 2018. Per fare un esempio, nel DEF della primavera 2017, l'obiettivo di disavanzo per il 2018 era fissato allo 0,7 % del PIL, nella NADEF dell'autunno successivo è stato modificato all'1%, grazie a una flessibilità aggiuntiva dello 0,3% concessa dalla Commissione sotto forma di *margin of discretion*.

Veniamo alle regole italiane a questo proposito. Sapete, tutti meglio di me, che in base alla legge n. 243 del 2012 che ha resa operativa la riforma costituzionale del pareggio di bilancio, per poter discostarsi dai programmi già approvati occorre chiedere un'autorizzazione alle Camere che approvano un nuovo piano di rientro a maggioranza assoluta. Questa procedura ha iniziato ad essere applicata nel 2014. Da allora, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 sono cinque NADEF: tutte e cinque le volte è stata chiesta autorizzazione al Parlamento per cambiare il piano della primavera precedente. Per di più nel 2014 e nel 2016 in primavera, nel DEF, il piano di rientro è stato modificato rispetto all'autunno precedente.

Come tutte le generalizzazioni anche quella che sto proponendo deve essere qualificata. In alcuni casi vi erano motivi più che accettabili, alla luce delle regole, di modificare il piano. Ad esempio, nell'autunno 2014 la modifica del piano per il 2015 era coerente anche con un'interpretazione stretta delle regole (evidente peggioramento del ciclo); ma vi sono stati altri casi in cui in autunno è cambiato il programma della primavera nonostante nel frattempo la previsione economica fosse migliorata.

4. Conclusioni

Nell'insieme, non si può certo dire che l'esperienza italiana di questi anni costituisca una "buona pratica" di rispetto delle regole fiscali, né delle regole europee, né di quelle italiane. Una regola come quella italiana che prevede una "via di uscita" che viene

usata ogni anno, chiaramente diventa poco credibile. Si potrebbe proseguire con questo ragionamento per arrivare a una critica dell'idea di introdurre in una Costituzione la nozione di pareggio strutturale, ovvero una grandezza non osservabile. Ma mi fermo qui.

Resta da chiedersi quale sia stato il risultato della faticosa navigazione tra regole fiscali e andamento dell'economia cui è stata sottoposta la politica di bilancio in questi anni. Un modo per tentare di rispondere a questa domanda è considerare, a conti fatti, il segno e l'intensità dell'intonazione della politica fiscale italiana in questi anni, quello che nel gergo degli economisti è noto come *fiscal stance*. Vi sono vari metodi per misurare la *fiscal stance*, consideriamo quello più conservativo, adottato dalla Commissione europea sulla base di metodologie tecniche concordate tra gli Stati membri (i risultati per l'Italia sono pubblicati ogni anno nei rapporti dell'UPB sulla politica di bilancio). In sostanza si mette in relazione la variazione del saldo primario con la posizione ciclica dell'economia. Secondo questi calcoli, negli anni 2010-2013 (soprattutto nel 2012), la politica fiscale italiana sarebbe stata pro-ciclica: di segno restrittivo a fronte di una fase ciclica negativa. Successivamente, dal 2014 al 2018, sempre a fronte di una fase ciclica negativa, si riscontrerebbe una politica moderatamente espansiva, in altri termini una *fiscal stance* anti-ciclica (come è opportuno che sia). Su questa base, il giudizio deve essere che il risultato finale negli ultimi anni è una politica fiscale con un'intonazione appropriata.

Non dobbiamo naturalmente dimenticare il problema costituito dal livello del debito pubblico. Si può discutere all'infinito su quale debba essere il giusto bilanciamento tra le due esigenze, diciamo, di sostegno dell'economia e di sostenibilità della finanza pubblica. Ma in un periodo in cui il valore dell'*output gap* (calcolato secondo la metodologia della Commissione, che se ha un difetto è quello di sottovalutarlo) arriva anche oltre il 4% una *fiscal stance* moderatamente espansiva sembra del tutto ragionevole. Anche considerando un orizzonte temporale più ampio, non sembra si possa dire che l'Italia abbia condotto una politica fiscale dissoluta. Nel periodo 2008-2016, tra le maggiori economie solo due paesi presentano un valore cumulato positivo dell'avanzo primario in rapporto al PIL: Germania e Italia con un valore positivo di 11-12 punti. Le altre grandi economie presentano valori negativi (corrispondenti a un disavanzo primario cumulato nel periodo): 21 punti la Francia, 44 punti la Spagna, 36 il Regno Unito, 38 gli Stati Uniti, 43 il Giappone.

I dati sul saldo primario cumulato che abbiamo appena visto devono comunque essere interpretati. L'Italia presenta a differenza degli altri paesi un *avanzo* primario perché non poteva fare altrimenti, alla luce del livello di debito pubblico molto elevato con cui è entrata nella Grande recessione. In altre parole, l'Italia non aveva spazio fiscale utilizzabile. Questo ci riporta alla questione dell'equilibrio tra l'esigenza di sostenere l'economia con politiche anti-cicliche e quella di garantire la sostenibilità del debito. È fondamentale per il futuro disegnare un percorso che ci consenta di presentarci all'appuntamento con la prossima crisi in condizioni migliori, sperabilmente con uno spazio fiscale disponibile.

Questo percorso non potrà essere disegnato se l'orizzonte della politica fiscale rimane al massimo di un anno. Non si può continuare con la strategia recente in cui gli obiettivi vengono rivisti ogni sei mesi. Serve per questo, da un lato, la capacità da parte dell'Italia di assumere e mantenere impegni di medio termine, dall'altro, una revisione del sistema di regole. Una revisione che dovrebbe seguire le linee indicate dalla proposta della Commissione di fine 2017. La politica di bilancio dovrebbe basarsi su un piano di legislatura che fissi un obiettivo realistico di riduzione del debito (nel caso italiano, meno esigente di quello implicito nell'attuale regola sul debito), concordato a livello europeo. Il controllo annuale del rispetto del piano verrebbe poi affidato a una regola sull'evoluzione della spesa. Terminerebbe così la contrattazione annuale di nuova flessibilità e il cambiamento continuo dei programmi la cui evoluzione è affidata a fantomatiche clausole di aumento dell'IVA. Ne guadagnerebbe la credibilità dell'Italia e, di conseguenza, la percezione che il mercato finanziario ha del nostro debito.

LE BASI INFORMATIVE DELLA FINANZA E DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

LE BASI DATI DI FINANZA PUBBLICA: PRODUZIONE, UTILIZZI, QUESTIONI APERTE NELLA COSTRUZIONE DEI CONTI PUBBLICI

Daniela Monacelli*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. «Dati» e «basi dati» di finanza pubblica: aspetti definitori. – 3. I processi che generano i «dati di finanza pubblica». – 4. Gli utilizzi delle informazioni e la natura dei dati. – 5. I «conti pubblici» come sintesi. – 6. Qualche osservazione sul rapporto tra contabilità pubblica e contabilità nazionale.

1. Premessa

Il Convegno Nazionale di Contabilità Pubblica costituisce un'opportunità di confronto tra studiosi di formazione diversa che si occupano di contabilità pubblica, siano essi giuristi o economisti, accademici o practitioners. Per agevolare il confronto, la conferenza prevede occasioni di reciproca informazione su temi specifici considerati di rilievo secondo i diversi punti di vista. Tra gli argomenti meritevoli di attenzione è stato inserito, opportunamente, quello delle basi dati di finanza pubblica. Il nesso tra la contabilità pubblica e i dati raccolti dalle amministrazioni è, infatti, molto stretto e opera in maniera sinergica. Da un lato, le norme della contabilità obbligano a mantenere traccia di specifiche informazioni e a renderle disponibili con modalità predefinite; dall'altro, la disponibilità di sempre nuove basi dati gestionali consente un'evoluzione delle rappresentazioni contabili, per così dire autonoma, da parte delle stesse Amministrazioni, tesa a migliorare il contenuto informativo della rendicontazione per finalità interne e destinata a generare periodicamente innovazioni della stesse norme di contabilità.

In questo lavoro s'illustrano i processi gestionali fondamentali da cui le basi dati di finanza pubblica traggono origine e se ne descrivono i principali utilizzi. A partire da quest'analisi vengono svolte alcune considerazioni dal punto di vista di chi guarda ai

* Banca d'Italia, servizio Tesoreria dello Stato. Le opinioni espresse in questo lavoro sono dell'autrice e non coinvolgono l'Istituto di appartenenza. Le riflessioni sui temi trattati hanno beneficiato degli scambi di idee avuti, in varie circostanze, con Pier Paolo Italia, Daniela Mariani e Maria Emanuela Montebugnoli, ai quali va un ringraziamento. Ogni eventuale errore o imprecisione naturalmente è da attribuirsi all'autrice.

dati di finanza pubblica a fini di analisi dell'andamento dei conti pubblici rilevanti per la politica di bilancio a livello macro; tali conti si basano su informazioni in forma estremamente aggregata, ottenute grazie a elaborazioni su basi dati amministrative che raccolgono, invece, informazioni grezze di tipo anche molto dettagliato.
Dalla discussione sulle basi dati emerge una duplice esigenza, talvolta sottovalutata. Da un lato, gli utilizzatori dei dati di fonte amministrativa devono documentarsi sui processi e le attività che generano le informazioni su cui fanno affidamento, poiché questi definiscono il contenuto e la natura dei dati stessi; solo una conoscenza di tali processi può pertanto orientare la scelta della fonte più appropriata e contribuire a migliorare il trattamento preliminare necessario ad adattare i dati ai propri scopi. Dall'altro, i produttori, oltre a garantire la manutenzione delle basi dati, devono mettere a disposizione degli utilizzatori una documentazione adeguata a consentire tale conoscenza, attraverso il rilascio di metadati esaurienti e accurati.
La conclusione principale è che la qualità dei dati non è un concetto astratto, che può essere confinato solamente alla produzione di numeri, ma riguarda anche la struttura delle basi dati con cui essi sono resi disponibili e i metadati che li accompagnano. In estrema sintesi, la qualità va ricondotta al raggiungimento di un buon connubio tra i contenuti informativi offerti dalle basi dati e le finalità perseguite nel loro utilizzo.
Dalle considerazioni sull'utilizzo dei dati di finanza pubblica nei processi di costruzione dei conti pubblici, infine, emergono alcuni problemi attualmente all'attenzione di studiosi e practitioners che riguardano soprattutto il rapporto tra la contabilità pubblica e la contabilità nazionale e le modalità di utilizzo delle informazioni di finanza pubblica da parte dei due schemi contabili. Su questo argomento si propongono alcune riflessioni.

2. «Dati» e «basi dati» di finanza pubblica: alcuni aspetti definitori

Le "basi dati di finanza pubblica" sono il risultato finale di processi amministrativi connessi con lo svolgimento dell'*attività finanziaria* dei soggetti pubblici e della raccolta delle informazioni che ne scaturiscono (i "dati di finanza pubblica")[2]. I dati, per essere accessibili da sistemi di elaborazione, devono essere organizzati e le basi dati sono i contenitori in cui essi sono strutturati e immagazzinati con l'obiettivo di restituirli agli utilizzatori secondo schemi, relazioni tra variabili e modalità di sfruttamento ritenuti più idonei.

[2] Vale la pena sottolineare che i dati cui qui si fa riferimento sono solo quelli *finanziari*. Naturalmente, l'attività delle amministrazioni comporta anche il trattamento di dati di natura diversa, ad esempio dati personali dei cittadini, che pongono in maniera più immediata ed evidente problemi di regolamentazione dell'accesso alle informazione e dei diritti alla tutela della privacy. Per una panoramica su questi temi si veda ad esempio, tra i numerosi contributi, E. Carloni, *L'amministrazione aperta. Regole, strumenti, limiti dell'Open Government*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014.

In sintesi, mentre l'oggetto e il *contenuto informativo dei dati* sono determinati dalle attività finanziarie delle Amministrazioni che li producono, la *struttura delle basi dati* è in qualche modo guidata dalle esigenze dell'utilizzo.

Dal lato della *produzione dei dati*, l'oggetto delle informazioni raccolte afferisce alle operazioni che l'ente pubblico decide di tracciare e conservare per motivi diversi, quali produrre una rendicontazione dovuta ad altri soggetti, soddisfare esigenze conoscitive proprie, fornire materiale di lavorazione ad altri processi amministrativi. Una parte importante delle informazioni prodotte è rappresentata, naturalmente, dalla rendicontazione con valenza giuridica, la cui struttura dipende da norme di contabilità che ne specificano il contenuto e che stabiliscono le modalità di registrazione delle operazioni svolte.

Dal lato dell'*impiego dei dati*, varie tipologie di utenti mostrano generalmente esigenze diverse in merito alla strutturazione delle basi dati. Gli utilizzatori possono essere, sia interni agli enti che gestiscono i processi amministrativi, sia esterni; in quest'ultimo caso si può trattare di altri enti pubblici che sfruttano i dati per attività diverse da quelle che li generano, oppure di soggetti del tutto esterni al perimetro pubblico, in ultima istanza dei cittadini.

Spesso avviene che *informazioni analoghe* siano intercettate da soggetti diversi, nell'ambito di attività gestionali diverse, con modalità diverse e in momenti anch'essi diversi. Poiché il contenuto e le strutture dei dati si conformano alle specifiche esigenze per cui i flussi informativi sono stati costruiti, "viste" di uno stesso fenomeno, seppur apparentemente simili, possono fornire indicazioni diverse e risultare talora fuorvianti per gli utilizzatori: in altri termini, ogni "vista" pone in luce *un aspetto diverso dello stesso fenomeno*[3]. Per un corretto impiego dei dati occorre pertanto conoscere almeno le caratteristiche principali dei processi da cui essi traggono origine.

La dimensione delle informazioni messe a disposizione si è fortemente accresciuta nel tempo. Vi hanno contribuito due fattori. Da un lato, l'oggetto dei flussi di dati, essendo determinato dall'attività che l'ente svolge, è mutato con l'evolversi dei compiti, degli assetti istituzionali, delle strutture tecniche e organizzative dello Stato; in particolare, si è assistito a un ampliamento e a una crescente articolazione dei compiti svolti dall'operatore pubblico che si è riflesso in una sempre maggiore complessità della struttura dei dati finanziari. Dall'altro, è aumentata la mole delle informazioni potenzialmente disponibili grazie agli sviluppi della tecnologia informatica che ne ha facilitato il trattamento.

[3] A titolo di esempio, si pensi a un pagamento che può essere intercettato quando l'amministrazione emette il mandato a valere su un capitolo del proprio bilancio e le risorse vengono riversate in tesoreria, oppure quando avviene l'effettiva erogazione delle somme dalla tesoreria dell'ente al soggetto destinatario. Si tratta di somme riferite alla medesima transazione (ad esempio, il pagamento di uno stipendio a un dipendente pubblico), ma tra le due fasi del pagamento esiste tipicamente uno sfasamento temporale che può generare, in un dato momento, uno scostamento tra le somme registrate.

La progressiva informatizzazione delle pubbliche amministrazioni ha contribuito a una semplificazione delle attività di acquisizione e di "stoccaggio" dei dati, riducendone, dopo un investimento iniziale, il costo a regime; sempre più spesso, infatti, la creazione delle basi dati si colloca all'interno di un unico processo integrato che aggancia direttamente la raccolta dei dati all'esecuzione delle varie attività gestionali, con indubbi vantaggi in termini di efficienza dell'attività amministrativa e di tempestività nella disponibilità delle informazioni.
Attualmente, le Amministrazioni centrali dello Stato dispongono di sistemi in grado di gestire l'intero ciclo della spesa e delle entrate avendo ormai eliminato (con rare eccezioni) il supporto cartaceo. Si genera così un flusso informativo elettronico che riguarda le varie fasi del ciclo del bilancio e che può essere facilmente immagazzinato e utilizzato a fini conoscitivi, di controllo e di monitoraggio.

3. I processi che generano i «dati di finanza pubblica»

Negli anni Novanta i processi di bilancio e la connessa produzione di informazioni sono divenuti oggetto di particolare attenzione da parte del FMI, della Banca Mondiale e dell'OCSE, che ne riconoscono l'importanza ai fini di un controllo efficace della spesa pubblica e di un'allocazione efficiente delle risorse[4]. La disponibilità al pubblico delle informazioni connesse con la gestione dei bilanci, inoltre, si intreccia con il tema della trasparenza dei conti pubblici, ritenuta dagli organismi intenazionali una premessa per valutare le azioni dei governi ed eventualmente riorientarle verso il perseguimento di posizioni di bilancio più solide e sostenibili. Nell'ambito di questo filone di analisi a carattere istituzionale, numerosi studi hanno prospettato la necessità di realizzare sistemi informativi integrati a supporto dell'efficientamento della gestione finanziaria.
A metà degli anni Novanta Ter-Minassian, Parente e Martinez-Méndez dell'FMI, nel fornire ai Paesi in via di sviluppo linee guida sulla costruzione di sistemi di tesoreria, ne suggerivano la centralizzazione basata su un *General Financial Information System* che ponesse in connessione i flussi finanziari attivati da tutte le amministrazioni di spesa. Si sosteneva che l'accesso a informazioni tempestive sui flussi finanziari

[4] L'interesse per il processo di bilancio si manifesta con l'affermazione del ruolo della politica di bilancio come strumento di regolazione dell'economia, di derivazione teorica keynesiana. Più di recente, lo studio di tale processo nei vari Paesi trova riscontro nello sviluppo delle teorie del *Public Finance Management*. La letteratura in materia è molto ampia. Per semplicità si rimanda qui al volume sui temi di governo della spesa pubblica curato da S. Schiavo-Campo e D. Tommasi, *Managing Government Expenditure*, Asian Development Bank, Manila, 1999, e al contributo più recente di M. Cangiano, T. Curristine e M. Lazare (a cura di), *Public Financial Management and its Emerging Architecture*, IMF, Washington D.C., 2013.

fosse cruciale per aumentare il controllo del bilancio, effettuare aggiustamenti rapidi in risposta a mutamenti del contesto economico, attuare una gestione della liquidità più efficiente.[5] Nella stessa direzione muovevano, agli inizi degli anni Duemila, le indicazioni di Ashim e Allan della Banca Mondiale, che proponevano un *Treasury Reference Model*, definito come l'integrazione di sistemi informatizzati in grado di trattare tutte le transazioni finanziarie delle Amministrazioni – dalle autorizzazioni all'esecuzione del bilancio – registrandole in conti opportunamente organizzati e producendo la rendicontazione dei bilanci.[6]

Nell'ambito degli studi dell'FMI, Premchand[7] ha presentato a metà degli anni Novanta uno schema di sistema informativo che può fornire un buon riferimento per una mappatura delle basi dati di finanza pubblica. Questo schema riflette l'evoluzione dei sistemi osservati nell'esperienza concreta dei principali Paesi industrializzati. La struttura prevede un nucleo centrale (*core system*) connesso con le attività fondamentali della gestione finanziaria del settore pubblico, a cui vengono agganciati sistemi satellite specializzati nelle varie attività complementari (Fig. 1). Le attività *core* riguardano la gestione del bilancio e quelle del debito e della tesoreria, che sono strettamente interconnesse anche da un punto di vista operativo. Nello schema i dati trattati nei vari processi trovano contabilizzazione in un sistema informativo che segue tutti i passaggi a livello di singola operazione. Senza entrare nei dettagli, quello che si vuole qui rilevare è l'evidente complessità di un tale sistema, che ambisce a mettere in connessione tutte le informazioni prodotte dall'amministrazione finanziaria.

Nei decenni successivi, gli sforzi orientati alla costruzione di schemi di questo tipo sono stati facilitati dagli sviluppi nell'informatica; tuttavia, nell'esperienza pratica di molti Paesi, l'obiettivo non è ancora interamente conseguito. Ostano, soprattutto, difficoltà di realizzazione legate al coinvolgimento di una vasta platea di soggetti pubblici che, essendo caratterizzata da forti disallineamenti nelle potenzialità d'innovazione, porta inevitabilmente a un'evoluzione del processo "a macchia di leopardo"[8].

---

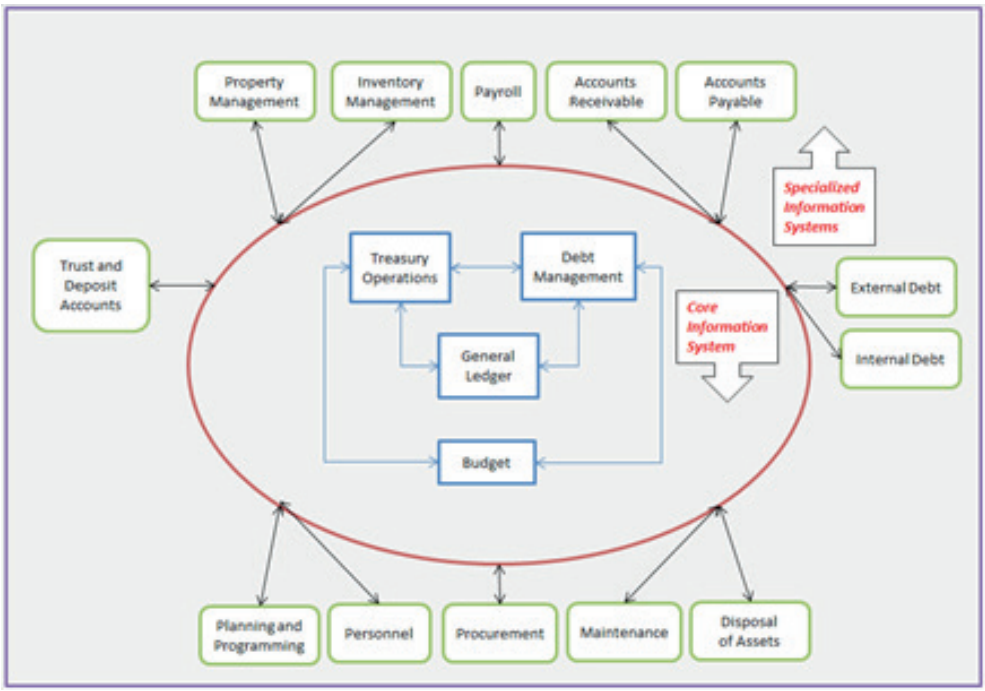
[5] Cfr. T. Ter-Minassian, P. Parente e P. Martinez-Méndez, *Setting Up a Treasury in Economies in Transition*, IMF, Working Paper, 1995.

[6] Cfr. A.Hashim e B., Allan, *Treasury Reference Model*, Technical Paper, No. 505, The World Bank, Washington D.C., 2001.

[7] Cfr. A. Premchand, *Effective Government Accounting*, IMF, Washington, D.C., 1995.

[8] Adattare ai processi dei vari enti pubblici lo schema proposto significa scontrarsi con l'ampia eterogeneità che si riscontra nei sistemi gestionali, nella diffusione dell'informatizzazione e nello sviluppo delle infrastrutture. La letteratura sull'informatizzazione della pubblica amministrazione è molto vasta e coinvolge molteplici discipline; per semplicità si rimanda alla bibliografia contenuta in C.M. Arpaia, P. Ferro, W. Giuzio, G. Ivaldi e D. Monacelli, *L'e-Government in Italia: situazione attuale, problemi e prospettive*, Questioni di Economia e Finanza (Occasional papers), No. 309, Banca d'Italia, Roma, 2016.

Figura 1 – Il sistema della gestione finanziaria



Fonte: PREMCHAND (1995), *Effective Government Accounting*, IMF, Washington D.C. Nostra elaborazione del Diagramma 2: Overall Financial Management System, p. 62.

I progressi maggiori sono stati generalmente raggiunti per i sistemi "*core*". Anche limitandosi a questi, tuttavia, le complessità da affrontare nel disegnare i sistemi informativi non vanno sottovalutate. La raccolta delle informazioni, infatti, è molto capillare e deve inseguire le singole operazioni lungo tutto il processo di spesa e di entrata: dalla fase iniziale di stanziamento delle spese e di previsione delle entrate (formazione del bilancio), attraverso le revisioni ad esse applicate successivamente (assestamento del bilancio), alla fase in cui le somme sono impegnate e accertate (gestione del bilancio), fino alle operazioni di materiale pagamento e incasso (esecuzione del bilancio). Il sistema informativo deve, cioè, interessare sia il cosiddetto "ciclo passivo" (operazioni a monte per disporre gli incassi e i pagamenti), sia quello "attivo" (esecuzione effettiva di incassi e pagamenti) delle entrate e delle spese.
Una volta concluso il percorso all'interno del *bilancio*, i flussi informativi che ne scaturiscono si devono innestare nei processi di gestione, sia del *debito pubblico*[9], sia della

[9] Il processo di gestione del debito definisce i piani delle emissioni dei titoli pubblici sulla base, da un lato,

liquidità[10]. Tali sistemi sono caratterizzati, di norma, da strutture dei dati molto diverse da quelle dei bilanci, che non riflettono la natura delle transazioni: ad esempio, i flussi di liquidità in entrata e in uscita sono generalmente classificati in base ai cosiddetti canali di pagamento e seguono gli strumenti finanziari con cui vengono effettuati (bonifici, giroconti, ecc.).

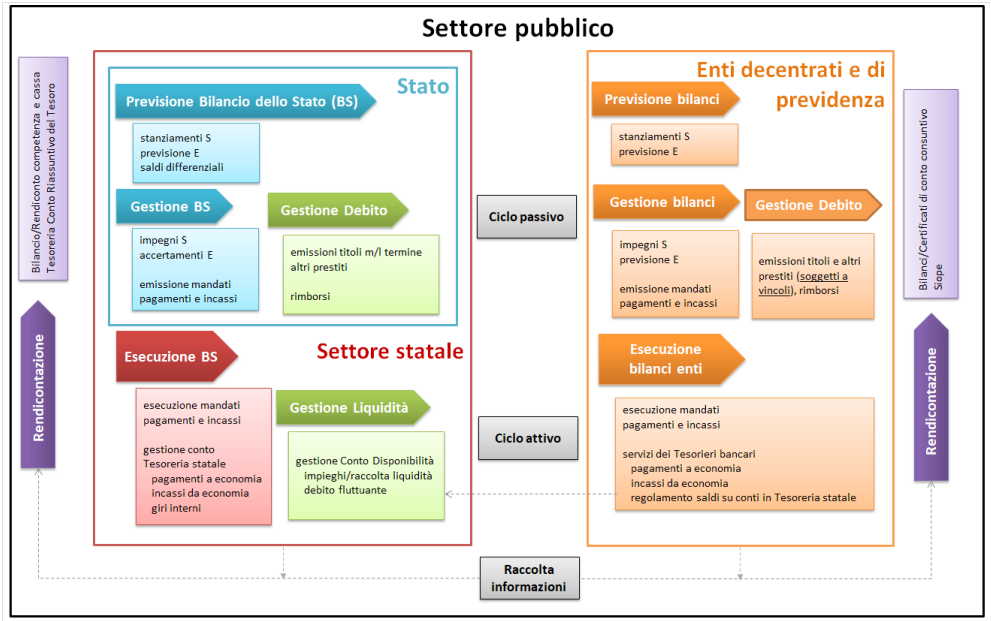
L'integrazione tra i flussi informativi dei vari processi può variare per le diverse tipologie di enti del settore pubblico anche per i soli processi "*core*" (bilancio, debito e liquidità). La Fig. 2 riporta uno schema di tali processi riferito al caso italiano, in cui si distingue tra l'Amministrazione statale e quella degli altri enti del Settore Pubblico. Ci si limita a commentare la differenza più evidente, dovuta al ruolo svolto dalla Tesoreria dello Stato, che accentra sostanzialmente la gestione e l'impiego della liquidità anche degli enti decentrati soggetti al regime di cosiddetta Tesoreria Unica (TU). Questi ultimi, infatti, affidano solamente l'esecuzione degli incassi e dei pagamenti ai propri tesorieri bancari e questi ne regolano giornalmente il saldo sui conti detenuti presso la Tesoreria dello Stato.

---

delle previsioni del fabbisogno da finanziare generato dai flussi di cassa attesi del bilancio (aggiornate costantemente secondo gli andamenti registrati nel corso dell'anno) e, dall'altro, del profilo dei rimborsi del debito in essere.

[10] Il processo di gestione della liquidità stabilisce quante risorse liquide un ente pubblico debba detenere in tesoreria, in ciascun momento, per fronteggiare gli sfasamenti temporali tra flussi in entrata e in uscita generati dalle diverse scadenze degli incassi e dei pagamenti. Quanto maggiori sono l'ampiezza e l'incertezza dei movimenti previsti, tanto più rilevanti devono essere le giacenze liquide da tenere disponibili, per evitare il rischio di non poter eseguire i pagamenti in scadenza per carenza di contestuali afflussi di incassi. La gestione della liquidità, pertanto, richiede un complesso processo di previsione che riguarda, non solo i flussi di cassa attesi in entrata e in uscita, ma soprattutto la loro distribuzione temporale, mensile e giornaliera. Inoltre, per minimizzare il costo dell'immobilizzazione della liquidità, che resterebbe altrimenti inutilizzata in tesoreria, questa viene generalmente impiegata a breve termine in modo da assicurarne la disponibilità nei momenti di necessità (cosiddetta "gestione attiva" della liquidità); tale attività richiede naturalmente una calibrazione più precisa delle previsioni sui flussi di cassa attesi rispetto a "una gestione passiva". Tipicamente la liquidità dello Stato è depositata presso le banche centrali, che nei Paesi aderenti all'Unione Monetaria Europea non possono finanziare il settore pubblico; pertanto la gestione non può registrare scoperti dei conti di tesoreria neanche a livello giornaliero.

Figura 2 – Schema dei processi di gestione di entrate e spese del Settore pubblico e della relativa rendicontazione



Per lo Stato, pertanto, si genera l'esigenza di tracciare nei propri sistemi anche i risultati dell'esecuzione dei bilanci degli altri enti pubblici presenti in Tesoreria. Ai fini della gestione della liquidità a disposizione dello Stato, questi flussi devono essere assoggettati a monitoraggio e previsione come quelli del bilancio dello Stato e devono quindi confluire in adeguate basi dati gestite a livello centralizzato.

Questo particolare assetto della gestione della liquidità comporta una maggiore articolazione anche delle rappresentazioni contabili riguardanti lo Stato, di cui la figura dà evidenza. Per la rilevanza dei flussi trattati dalla Tesoreria, infatti, a fine anni Settanta[11] si decise di affiancare alla contabilità del bilancio dello Stato quella di un nuovo aggregato di riferimento, il Settore statale, ottenuto dal consolidamento dei flussi del bilancio dello Stato con quelli della Tesoreria.

I processi "*core*" generano un'enorme mole di dati con frequenza annuale, mensile, giornaliera e, talvolta, infra-giornaliera. A valle di ciascun processo si produce una rendicontazione che costituisce il canale principale di alimentazione delle basi dati di finanza pubblica. Con il termine rendicontazione si intende qui, non solo quella dovuta in base alle leggi di contabilità (e quindi a valenza giuridica), ma anche quella elabo-

[11] Con la legge 5-8-1978, n. 468, di "Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio". Le principali innovazioni introdotte sono tuttora in vigore.

rata per finalità puramente informative, di tipo interno o esterno all'amministrazione produttrice dei dati (come la fornitura di dati cosiddetti *open* nei siti istituzionali delle amministrazioni).

La natura variegata della rendicontazione aggiunge complessità al disegno dei sistemi informativi. I sistemi possono, infatti, trovarsi a dover prevedere, per i medesimi dati, la produzione di flussi strutturati in maniera differenziata in funzione degli impieghi. In tali casi il produttore dei dati dovrebbe garantire, attraverso specifiche procedure, un allineamento tra le varie "viste" di dati rilasciate, ovvero rendere disponibile un raccordo certo e chiaro tra le diverse versioni, per evitare impieghi impropri dei dati da parte degli utilizzatori.

Nel caso italiano il sistema informativo si è sviluppato a partire dalle Amministrazioni centrali dello Stato. Il processo ha preso avvio separatamente per il ciclo passivo e per quello attivo degli incassi e dei pagamenti (i processi riportati nella parte alta e in quella bassa della Fig. 2). I cicli sono affidati a due diverse Istituzioni: rispettivamente il Ministero dell'economia e delle finanze, in particolare la Ragioneria Generale dello Stato (RGS), e la Banca d'Italia (BI), che nel nostro Paese svolge il compito di tesoriere dello Stato. Il collegamento della filiera è garantito dal colloquio tra le procedure che inviano da parte RGS (e acquisiscono da parte BI) le disposizioni delle operazioni inserite dalle Amministrazioni e restituiscono da parte BI (acquisiscono da parte RGS) le certificazioni sull'avvenuta esecuzione da parte del tesoriere. Intorno a questo punto di raccordo si diramano i sistemi informativi connessi alle attività operative e gestionali delle due Istituzioni, relative alle fasi del ciclo degli incassi e dei pagamenti di rispettiva competenza[12] (Fig. 3).

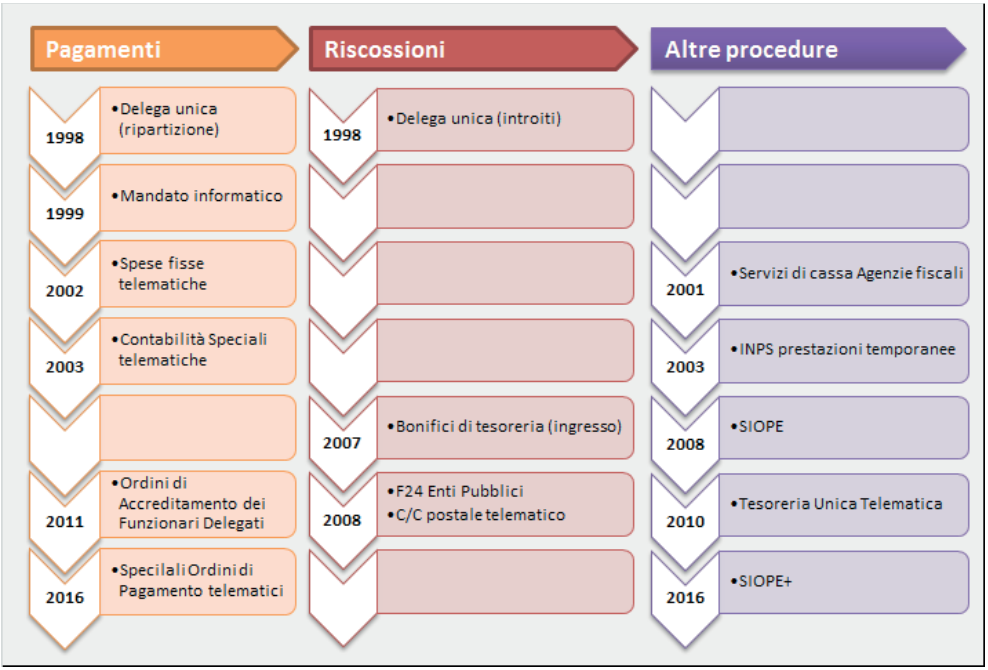
Per la RGS, l'evoluzione del sistema informativo è partita dallo sviluppo del *Sistema Informativo di Contabilità* (SICOGE) messo originariamente a disposizione delle Amministrazioni per automatizzare la gestione della contabilità finanziaria in tutte le fasi di predisposizione, gestione del bilancio ed emissione degli atti di spesa. Tale sistema è stato poi integrato per la gestione della contabilità economico-patrimoniale di tipo analitico. Il sistema informativo RGS si è successivamente arricchito di altre funzionalità, tra cui il *Rendiconto dematerializzato*, e ha sviluppato connessioni con altri sistemi gestionali satellite, ad esempio la *Piattaforma dei debiti commerciali* (PCC); quest'ultima, nata per concedere ai creditori della PA la certificazione dei crediti esigibili maturati dai fornitori, consente alla RGS di monitorare la capacità di smaltimento dei crediti da parte delle Amministrazioni di spesa.

[12] Per maggiori dettagli sulle procedure informatiche della Ragioneria Generale dello Stato si rimanda al sito RGS http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/home.html. Sulle procedure informatiche sviluppate dalla Banca d'Italia (cosiddetta Tesoreria telematica) e la conseguente rendicontazione si rimanda al saggio curato da S. Ranucci e P. Ferro, *Le basi dati della Tesoreria dello Stato e il SIOPE+*, contenuto in questo volume, dove si illustrano anche i recenti sviluppi del SIOPE.

La BI, dall'altro lato, ha sviluppato procedure che interagiscono con gli operatori finanziari e s'innestano nei sistemi di pagamento, seguendo i mezzi e i canali di pagamento scelti dalle Amministrazioni (bonifici bancari, operazioni su conti correnti postali, ecc.). Essa ha inoltre telematizzato il regolamento giornaliero del saldo delle operazioni effettuate dai tesorieri bancari degli enti decentrati sui conti di TU aperti presso la Tesoreria statale (cosiddetta Tesoreria Unica Telematica).

Figura 3: Le principali procedure dei sistemi RGS e BI

Il ciclo passivo: RGS



Il ciclo attivo: BI

A supporto di quest'attività, la BI ha sviluppato il *Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici* (SIOPE) che convoglia verso la RGS, per esigenze informative, dati trasmessi dal sistema bancario sulla natura economica delle operazioni di incasso e pagamento eseguite dai tesorieri e sottostanti il saldo regolato in Tesoreria statale.

In sintesi, i sistemi informativi di finanza pubblica sono caratterizzati da un'architettura complessa e in continua evoluzione. Generano una grande varietà di basi dati destinate a fornire materiale per l'analisi dei fatti finanziari del settore pubblico sotto molteplici punti di vista.

La ricchezza nella disponibilità di basi dati è certamente un bene di per sé. Il capitale informativo di fonte pubblica costituisce, per la sua rilevanza come strumento di de-

mocrazia, un "bene pubblico"[13]; tuttavia, questa sua natura solleva problemi delicati[14]. Il punto che qui ci si limita a sottolineare è che, affinché questo capitale si possa tradurre in valore aggiunto per la collettività, occorre che chi utilizza i dati ne valuti (e quindi sia messo in condizione di valutare) il contenuto informativo attentamente, assicurandosi che corrisponda effettivamente alle proprie esigenze[15].

4. Gli utilizzi delle informazioni e la natura dei dati

Tra le attività che fanno uso di dati di finanza pubblica si possono individuare alcuni ambiti specifici. A costo di qualche semplificazione, se ne descrivono di seguito le tipologie principali, fornendo indicazioni sulla struttura delle basi dati impiegate.
L'attività decisionale: si intende qui, in senso lato, l'insieme delle operazioni di predisposizione dei bilanci per l'approvazione e la verifica da parte degli organi di competenza, quindi sia quelli previsionali (fase di formazione del bilancio), sia quelli consuntivi (fase della rendicontazione). In questo contesto, i dati sono strutturati sostanzialmente con riferimento alle *politiche pubbliche* (per il bilancio dello Stato, ad esempio, in missioni e programmi).

---

[13] Come osserva Lazzaro: "*Con l'affermazione dei valori costituzionali il capitale informativo diviene elemento di cardine della democrazia, correlandosi alle garanzie personali, al diritto di manifestare il pensiero, alla libertà scientifica, ai parametri di legalità dell'azione amministrativa*" ... "*In quanto 'bene' le informazioni sono oggetto di una serie coordinata d'interventi: esse vanno raccolte, trattate, gestite, custodite e, soprattutto, redistribuite seguendo un ciclo che richiama quello aziendale, ma con una significativa differenza: l'utile societario si traduce in dividendi azionari a beneficio di pochi, mentre quello informativo si tramuta in ricchezza pubblica, presupposto per la creazione di benessere per la collettività*" (cfr. F.M. Lazzaro, *Coordinamento informativo e pubblica amministrazione*, in Istituzioni e federalismo, n. 3, 2008, pp. 661).

[14] Sempre Lazzaro ricorda che con "*la nascita della società dell'informazione, in cui le comunicazioni amplificano il ruolo dei singoli da semplici destinatari dei messaggi a creatori di flussi informativi, ... il tema della gestione pubblica di questo capitale si presenta ... ricco di sfaccettature e, inevitabilmente, foriero di problemi ricorrenti*" (ibid.). Marongiu chiarisce la natura dell'impatto dell'avvento della società dell'informazione definendolo come "*passaggio da un 'prima', nel quale il principale problema di chi gestiva dati e informazioni era riuscire a diffonderli, qualora volesse (o dovesse) dare ad essi pubblicità, a un 'dopo' nel quale, invece, chi gestisce dati incontra difficoltà quando voglia impedire che tutti 'sappiano tutto' indiscriminatamente*" (cfr. D. Marongiu, *I dati delle pubbliche amministrazioni come patrimonio economico nella società dell'informazione*, in Informatica e Diritto, 2008, p. 356).

[15] Restando ai dati di finanza pubblica, se l'obiettivo, ad esempio, è di conoscere l'andamento della spesa effettivamente sostenuta da un ente, i pagamenti saranno più appropriati, mentre stanziamenti e impegni potranno risultare scarsamente significativi; se invece si vogliono valutare le scelte di un ente in materia di politiche pubbliche, i dati degli stanziamenti potrebbero essere preferibili (specie se organizzati secondo la classificazione funzionale della spesa e possibilmente in serie storica).

L'attività gestionale: si tratta delle attività operative relative alla gestione materiale dei bilanci pubblici, quindi alla realizzazione dei cicli passivi e attivi delle entrate previste e delle spese definite in fase di decisione. I dati, in questo caso, sono strutturati di necessità in base alle *esigenze specifiche dei centri di responsabilità amministrativa* che gestiscono il bilancio, oltre a quelle della Ragioneria Generale dello Stato che svolge istituzionalmente un ruolo di coordinamento accentrato della gestione del bilancio statale e di monitoraggio della finanza pubblica.
Il controllo: riguarda, in primo luogo, la Corte dei Conti nella sua attività istituzionale di verifica giuridico-formale dei bilanci degli enti pubblici, ma anche i riscontri effettuati a monte delle operazioni dagli organi della Ragioneria competenti. I dati sono sostanzialmente strutturati sulle *singole operazioni* o per tipologie di operazioni.
La costruzione dei conti pubblici: si tratta dell'attività connessa con la conduzione della politica di bilancio macroeconomica, finalizzata a definire i saldi e i conti relativi a vari comparti di enti su cui vengono stabiliti gli obiettivi di finanza pubblica presentati nei documenti ufficiali. La costruzione dei conti pubblici riclassifica i dati consuntivi e gestionali secondo logiche proprie. I dati in questo caso sono tipicamente strutturati secondo una *classificazione economica* delle transazioni effettuate. Queste basi dati di finanza pubblica costituiscono anche la fonte primaria della contabilità nazionale per la costruzione, da parte dell'Istat, del conto economico del settore istituzionale delle Amministrazioni pubbliche.
L'analisi per l'efficienza: comprende attività di valutazione – e autovalutazione – della gestione delle risorse da parte delle Amministrazioni. Queste attività si sono venute rafforzando con lo svolgimento periodico delle cosiddette *spending review*. In questi esercizi di analisi della spesa i dati finanziari sono generalmente messi in connessione con quelli relativi ai cosiddetti input e output dei processi produttivi in cui si articolano le attività delle Amministrazioni (da cui si valuta l'efficienza). I dati sono in questo caso strutturati in base ai *singoli processi amministrativi*, in modo da favorire il raccordo con quelli riferiti ai processi produttivi cui vanno ricondotti.
L'utilizzo di informazioni per specifici fini conoscitivi: si tratta di attività di analisi di vario tipo svolte dalle Amministrazioni a supporto delle altre funzioni principali. Ad esempio, il monitoraggio di operazioni che siano di rilievo per il loro impatto quantitativo sui conti pubblici o di particolare interesse per i policy makers. I dati, in questo caso, sono strutturati in maniera *ad hoc*, *sui singoli aspetti* d'interesse specifico.
Divulgazione d'informazioni all'esterno: si tratta della fornitura di basi dati di finanza pubblica a soggetti esterni alla pubblica amministrazione, anche in formato *open*. Talvolta, per venire incontro alle esigenze di una platea ampia ed eterogenea, alcune informazioni possono essere rese disponibili dalle Amministrazioni in più basi dati, ossia con *varie strutture*, *diverse tra loro* e da quelle che caratterizzano le banche dati originarie disegnate ai fini interni.
Mettere a disposizione banche dati che siano in grado di conciliare tutte le esigenze, specie quelle più difficilmente prevedibili dei vari utilizzatori esterni, è impresa destinata a divenire

sempre più complicata[16]. In questo contesto una fruizione consapevole dei dati da parte dell'utilizzatore, che gli consenta di tenere ben presenti alcune caratteristiche dei flussi informativi messi a sua disposizione, può risultare piuttosto difficile. Se, quindi, all'utilizzatore sta il compito di rielaborare le informazioni disponibili organizzandole nel modo più congeniale alle proprie analisi, all'Amministrazione sta l'obbligo, altrettanto importante, di rendere disponibili oltre ai "numeri" i "metadati" che li definiscono, cioè una serie di informazioni che rendano chiara la natura del fenomeno osservato. Si tratta, in un certo senso, di instaurare una relazione che renda reciprocamente edotti delle proprie attività produttori e utilizzatori attraverso, ad esempio, l'istituzione di tavoli permanenti.

L'Istat, uno dei principali fruitori di informazioni di fonte pubblica, nelle proprie linee guida sull'utilizzo di dati di fonte amministrativa[17] riporta i principi da seguire per garantire buone prassi nell'elaborazione delle proprie statistiche. Tra questi, il principio A.2 sulla "Valutazione della qualità dei dati di input" afferma che "*La qualità dei dati di input* [forniti dalle amministrazioni] *... deve essere misurata e valutata in funzione dello specifico obiettivo statistico, prima del loro trattamento e integrazione nel processo produttivo statistico*"[18]; nel qualificare questo principio l'Istat indica tra i fattori che possono influire sulla qualità dei dati, il contesto amministrativo (norme e stabilità di procedure), la tempistica della fornitura dei dati e, segnatamente, la qualità della documentazione fornita a supporto del dato amministrativo. Nel principio B.1 su "Esigenze informative e scelta delle fonti amministrative" ribadisce che "*Le esigenze informative da soddisfare devono essere ben definite. Ogni decisione sull'uso dei dati amministrativi, in relazione agli obiettivi statistici individuati, deve essere preceduta da una valutazione generale delle caratteristiche e della qualità dei dati contenuti nella fonte*".[19]

Non c'è, in conclusione, valutazione sulla qualità dei dati utilizzati che possa prescindere dalla finalità dell'elaborazione che su di essi deve essere effettuata.

Per valutare le caratteristiche e la qualità delle basi dati, pertanto, bisogna mantenere la bussola sulla specifica finalità perseguita, ma occorre documentarsi sui processi attraverso cui operano le Amministrazioni e da cui si generano i dati grezzi. Infatti, *attributi rilevanti* per la qualità delle elaborazioni, come la frequenza, la tempestività, la stabilità dei dati in fase di aggiornamento, la loro natura più o meno giuridicamente vincolante, ecc., *sono connaturati ai sistemi gestionali da cui i dati sono generati*.

---

[16] La *Banca dati delle amministrazioni pubbliche* (BDAP), prevista dalla legge 31-12-2009, n. 196, "di contabilità e finanza pubblica", risponde a un obiettivo di questo tipo. Nasce per fornire un punto unico di raccolta e raccordo delle varie basi dati esistenti di finanza pubblica, aprendo al pubblico la possibilità di accedere a "viste" di dati direttamente sul sito della RGS (https://openbdap.mef.gov.it).

[17] Cfr. ISTAT, *Linee guida per la qualità dei processi statistici che utilizzano dati amministrativi*, Versione 1.1, agosto 2016, Roma (disponibile sul sito istituzionale al link https://www.istat.it/it/files/2010/09/Linee-Guida-fonte-amministrativa-v1.1.pdf).

[18] Ibid. p. 12; parentesi quadra e sottolineato nostri.

[19] Ibid. p. 13; sottolineato nostro.

In primo luogo, occorre avere presente che *alcune di queste caratteristiche possono essere in contrasto con le esigenze perseguite da chi elabora i dati*: si pensi, ad esempio, a una scarsa tempestività di rilascio delle informazioni che compromette inevitabilmente le finalità del monitoraggio. Tra *tempestività e stabilità*, inoltre, vi potrebbe essere un trade-off, di cui occorre approfondire il meccanismo e l'evoluzione nell'arco dell'esercizio finanziario. La stabilità delle informazioni – ossia il fatto che *alcuni dati, per loro natura, varino in tempo reale anche retrospettivamente* (si pensi, ad esempio, alle segnalazioni giornaliere del SIOPE, che includono revisioni di comunicazione dei giorni precedenti) – è un fattore che può rivelarsi difficile da gestire da chi quelle informazioni le deve utilizzare. In questi casi, la costruzione delle basi dati richiede necessariamente l'adozione di regole di "congelamento", validate dai proprietari dei processi generatori dei dati. Tali regole devono essere chiaramente esplicitate agli utilizzatori – spiegandone i motivi e fornendo indicazioni sugli effetti dell'aggiustamento dinamico che riscontreranno nei dati – in modo da evitare che questi possa trovarsi ad analizzare uno stesso fenomeno congelato in momenti diversi, senza capire perché alcuni numeri siano cambiati nel frattempo.

In secondo luogo, *i fenomeni descritti dai dati di finanza pubblica hanno potenzialmente natura molto diversa*. Può trattarsi di scritture contabili, disposizioni o mandati, registrazione di contratti, cronoprogrammi, note informative, ecc. . Ciascuno di questi fenomeni apporta un contributo informativo totalmente diverso, anche se riferito a un medesimo aggregato. Ogni utilizzo deve pertanto considerare il punto di vista che meglio approssima l'oggetto dell'analisi che si deve svolgere (a fini di controllo occorrono dati certificati; a fini di analisi potrebbero servire dati anche non certificati, purché con una copertura del perimetro delle operazioni che sia la più ampia possibile, anche a costo di ricorrere a elementi di stima).

Infine, *i dati gestionali originari non vengono di norma "storicizzati"*, ovvero organizzati in serie storiche omogene, perché l'attività dell'Amministrazione che li produce difficilmente lo richiede e la storicizzazione comporta dei costi. Molte analisi svolte dagli altri utilizzatori – siano essi soggetti esterni al settore pubblico oppure unità interne all'Amministrazione che svolgono attività diverse da quelle gestionali che originano i dati – si concentrano invece tipicamente sull'andamento dei dati nel tempo; un esempio è dato dall'attività di analisi e valutazione della spesa pubblica, ma la stessa esigenza caratterizza anche l'attività previsiva dei conti pubblici. Si pone pertanto il problema di creare, a partire dalle basi dati gestionali, delle *repository* dove tenere traccia dell'evoluzione delle informazioni nel tempo (*data warehouse*) e di generare serie storiche coerenti (che trattino opportunamente eventi come, ad esempio, l'apertura e la chiusura di capitoli di bilancio o di contabilità in tesoreria, cambiamenti di regole contabili, ecc.). In altri termini, le medesime informazioni vanno rese disponibili in basi dati strutturate diversamente.

Un utilizzo corretto delle banche dati comporta, quindi, molti *caveat* e richiede di acquisire e conoscere molti metadati. Tutti questi elementi assumono una forte valenza nella costruzione dei "conti pubblici", il processo che sintetizza, di fatto, la gran parte delle informazioni prodotte dalle attività gestionali del settore pubblico.

5. I «conti pubblici» come sintesi dei dati di finanza pubblica

I conti pubblici sono *rappresentazioni sintetiche ed esaustive dell'attività finanziaria dell'operatore pubblico*. Si tratta di "viste" aggregate dei dati di finanza pubblica ottenute secondo regole stabilite dalla legge di contabilità e finanza pubblica o dalla contabilità nazionale[20]. Si tratta di elaborazioni che prescindono dalle specifiche classificazioni dei bilanci degli enti e che puntano ad aggregarne le voci in maniera diversa.
Un *conto* è definito da alcuni elementi di base legati alle caratteristiche dei dati e alle strutture delle basi dati cui si attinge. Il punto di partenza è il complesso delle transazioni finanziarie effettuate dagli enti nello svolgimento della propria attività, cioè tutte le operazioni poste in essere per raccogliere e impiegare risorse finanziarie. Per costruzione, una rappresentazione esaustiva di queste operazioni deve produrre un saldo nullo.
Gli elementi identificativi di un conto possono essere ricondotti essenzialmente a tre: perimetro, partizione del conto e criterio di registrazione.
Il *perimetro degli enti presi in considerazione*. I due principali insiemi di enti, i più ampi, sono il Settore pubblico con i comparti sottostanti (oltre al Settore statale, gli enti decentrati come Regioni, Province, Comuni, quelli del comparto sanitario, altri enti delle Amministrazioni locali, ecc.) e le Amministrazioni pubbliche con i propri sotto-settori (Amministrazioni centrali, Amministrazioni locali, Enti di previdenza).
La *partizione del conto* su cui si effettua il calcolo del saldo preso a riferimento. Ne rilevano sostanzialmente due. La prima distingue le transazioni tra quelle di natura economica (cosiddetto *conto economico*, che registra le sole operazioni connesse con le attività istituzionali dell'ente) e quelle di natura finanziaria (cosiddetto *conto finanziario*, che registra le operazioni in attività e passività finanziarie). La seconda partizione distingue invece tra transazioni che afferiscono alla cosiddetta *copertura* piuttosto che alla *formazione*; di fatto questa partizione enuclea la variazione delle

[20] La materia dei conti pubblici è stata oggetto di due riforme principali con le citate leggi 468 del 1978 e 196 del 2009 (e successive modificazioni). La prima ha affiancato al bilancio dello Stato nuovi conti di cassa riferiti ai più ampi aggregati del Settore statale e del Settore pubblico; la seconda ha rivisto la struttura del bilancio dello Stato (introducendo la classificazione in missioni e programmi) e ha recepito nella contabilità pubblica il riferimento all'aggregato della Amministrazioni pubbliche proprio della contabilità nazionale (cfr. infra).

passività finanziarie accese a fronte (quindi a copertura) di tutte le restanti transazioni, di tipo sia economico, sia finanziario. Data la citata caratteristica di esaustività delle transazioni finanziarie registrate, ciascuna possibile partizione tra due sottoinsiemi di transazioni deve produrre, *a meno di discrepanze statistiche*, saldi dei due sottoinsiemi di operazioni che sono di pari importo e di segno opposto (il saldo delle poste di conto economico deve, cioè, essere pari e di segno opposto a quello delle residue poste che costituiscono il conto finanziario; il saldo delle voci di formazione deve essere pari e di segno opposto a quello delle voci di copertura)[21].

Il *criterio contabile della registrazione delle transazioni*, ossia il momento in cui l'operazione assume rilievo ai fini del conto. Può essere il criterio della competenza giuridica, perché il fenomeno d'interesse assume rilievo al momento in cui si materializza l'impegno della spesa o l'accertamento dell'entrata; oppure quello della cassa, perché il fenomeno che rileva riguarda invece l'effettiva movimentazione dei fondi pubblici per incassi e pagamenti; oppure, ancora, quello della competenza economica, perché il fenomeno che s'intende descrivere assume rilievo al momento in cui una spesa o un'entrata producono effetti sui comportamenti economici degli operatori.

L'indicatore che sintetizza un conto è dato dal suo *saldo*. I principali indicatori di saldo attualmente utilizzati per l'analisi dei conti pubblici sono, com'è noto, l'*indebitamento netto delle Amministrazioni pubbliche* e il *fabbisogno o saldo di cassa del Settore pubblico*. Questi, insieme al *debito pubblico*, costituiscono i riferimenti della politica di bilancio e confluiscono nel set informativo rilevante ai fini delle valutazioni sul rispetto delle regole fiscali europee da parte della Commissione. Gli indicatori considerati in tali sedi sono espressi su base annuale.

L'*indebitamento netto* afferisce all'ambito della *contabilità nazionale* (CN); è riferito al perimetro delle Amministrazioni pubbliche (PA), come definito secondo criteri statistici dall'Istat e pubblicato annualmente in gazzetta ufficiale; considera le sole poste di conto economico ed è redatto secondo il principio SEC della competenza economica.

Il *fabbisogno* o saldo di cassa afferisce, invece, all'ambito della *contabilità pubblica* (CP); è riferito al perimetro del Settore pubblico (SP), costituito da un insieme di enti identificato secondo criteri di tipo giuridico[22]; considera tutte le poste di formazione,

---

[21] Per una trattazione più approfondita si rimanda a F. Balassone, B. Mazzotta e D. Monacelli, *Principali saldi di finanza pubblica: definizioni, utilizzo, raccordi*, Strumenti e metodi, No. 1, Ragioneria Generale dello Stato, Roma, 2008. Il lavoro è disponibile sul sito della RGS http://www.rgs.mef.gov.it. Definizioni più succinte di alcuni di questi concetti sono riportate anche nella Nota metodologica allegata al *Conto Riassuntivo del Tesoro*, pubblicato mensilmente sul medesimo sito.

[22] In realtà, a decorrere dall'entrata in vigore della legge 196 del 2009, tale perimetro viene fatto coincidere con la lista degli enti della PA redatta dall'Istat. Resta tuttavia vero che, mentre il criterio dell'inclusione di un ente nel perimetro della PA di CN ha natura statistica (in quanto si basa su valutazioni circa le operazioni svolte dall'ente), quello dell'inclusione nel perimetro del Settore pubblico fa comunque riferimento a un atto giuridico, che riguarda l'ente: se prima della legge 196 l'elemento discriminante era

sia quelle del conto economico che le partite finanziarie attive ed è redatto secondo il criterio della cassa. Insieme al fabbisogno del SP, le autorità di bilancio considerano il fabbisogno del solo Settore statale (SS), cioè il saldo del sottoinsieme di operazioni direttamente riconducibili alle amministrazioni dello Stato[23].

Le attività che riguardano i conti pubblici ruotano intorno a tre momenti principali: quello della costruzione dei conti consuntivi, quello della formulazione delle previsioni e quello del loro monitoraggio in corso d'anno.

La *costruzione dei conti consuntivi* è finalizzata a consegnare il risultato della gestione finanziaria al Parlamento e ai cittadini e, per ottemperare agli obblighi sottoscritti in ambito UE, agli organismi sovranazionali con funzioni di supervisione sulle politiche di bilancio nazionali. I conti sono oggetto di attenzione anche da parte di analisti (i "mercati") che devono valutare lo stato delle finanze pubbliche e l'affidabilità dello Stato nella sua qualità di emittente del debito. I conti rilevanti a consuntivo sono quello economico della PA e quello di cassa del SP (che costituisce una componente fondamentale della variazione del debito pubblico).

La *previsione dei conti* è strumentale alla programmazione della politica di bilancio. Ha come oggetto, innanzitutto, le attese circa le tendenze delle varie poste dei conti (cosiddetto "quadro tendenziale"), ma riguarda anche la fissazione degli obiettivi di bilancio che la programmazione si propone di perseguire (cosiddetto "quadro programmatico"). Lo scarto tra i due scenari fornisce la misura delle manovre discrezionali che occorre attuare per avvicinare le tendenze agli obiettivi. L'elaborazione dei conti di previsione, quindi, include forti elementi di stima che riguardano non solo, com'è ovvio, le tendenze attese delle varie poste dei conti, ma anche gli effetti che su tali tendenze saranno esercitati dalle manovre di finanza pubblica (effetti che sono spesso soggetti, anch'essi, a significativi margini di incertezza).

Il *monitoraggio in corso d'anno dell'evoluzione dei conti rispetto alle previsioni* è finalizzato a mettere i policy makers in condizioni di prefigurare per tempo eventuali sforamenti rispetto agli obiettivi, in modo da trarne eventualmente le conseguenze in termini di interventi correttivi aggiuntivi. Il monitoraggio mira, inoltre, a identificare le componenti di spesa o di entrata responsabili della deviazione e le eventuali cause specifiche, per meglio stimare l'entità dello sforamento che si potrà cumulare a fine

---

la forma giuridica dell'ente e la forma del controllo pubblico, oggi il riferimento normativo riguarda il fatto che esso compaia o meno nella lista pubblicata in G.U., ancorché redatta da altri.

[23] Tra la fine degli anni Settanta e la fine degli anni Novanta il fabbisogno del SS è stato l'indicatore effettivamente utilizzato per la programmazione della politica di bilancio. La motivazione risiedeva, sia nel vasto grado di copertura delle transazioni (in un contesto molto accentrato della finanza pubblica), sia nella tempestività con cui si rendevano disponibili le informazioni, consentendo un'elaborazione del saldo su base mensile e con un ritardo molto contenuto. La possibilità di disporre di un indicatore di saldo infrannuale, rendeva inoltre il fabbisogno del SS strumento fondamentale a fini di monitoraggio dell'andamento della finanza pubblica.

anno e mettere a punto i correttivi necessari. Si tratta di un'attività particolarmente critica, soprattutto in casi di andamenti dei saldi prossimi alle soglie poste dalle regole di finanza pubblica. Il monitoraggio si basa sulla costruzione di conti trimestrali e mensili che, per la tempestività della disponibilità dei dati, sono elaborati in termini di cassa.
Nel contesto italiano i soggetti istituzionalmente preposti alle varie attività che riguardano i conti pubblici sono il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), l'Istituto Nazionale di Statistica (Istat) e la Banca d'Italia (BI). In particolare, con riferimento al conto economico della PA e all'indebitamento netto, l'Istat elabora il consuntivo, mentre il MEF elabora la previsione riportata nei documenti ufficiali e ne effettua il monitoraggio. I conti di cassa del SP e del SS sono elaborati sia a consuntivo, sia in previsione, dal MEF, che naturalmente ne effettua anche il monitoraggio. La BI elabora, invece, le statistiche del debito pubblico. Le frequenze dei consuntivi sono: annuale per il conto economico della PA, trimestrale per il conto di cassa del SP, mensile per il conto di cassa del SS e per il debito pubblico.

6. Qualche osservazione sul rapporto tra contabilità pubblica e contabilità nazionale

Nell'ultimo ventennio uno dei temi di grande rilievo per l'attività di costruzione e analisi dei conti pubblici è stato il rapporto tra le due diverse rappresentazioni contabili che la CN e la CP rendono della finanza pubblica.
Dall'adozione del Trattato di Maastricht, lo stato delle finanze pubbliche dei paesi Membri dell'Unione Monetaria Europea (UME) è stato sottoposto a un sistema di sorveglianza multilaterale basato su indicatori di CN (indebitamento netto e debito pubblico in rapporto al PIL). La scelta di appoggiare il sistema sulle statistiche della CN derivava dall'esigenza di assicurare piena comparabilità tra i risultati dei Paesi. Occorreva, cioè, misurare gli indicatori di riferimento secondo criteri uniformi, generalmente riconosciuti e consolidati nel tempo, sganciandosi da sistemi di CP interni ai Paesi inevitabilmente influenzati da differenze negli apparati giuridico-istituzionali. Il conto economico delle Amministrazioni pubbliche, elaborato dagli Istituti di statistica, costituiva l'ovvio strumento.
Naturalmente, da Maastricht in poi anche gli obiettivi della politica di bilancio sono stati declinati in base alla CN. Questo passaggio non è stato indolore per i Governi nazionali. Innanzitutto, i nuovi indicatori, a differenza di quelli della CP, non scaturiscono direttamente dalla rendicontazione che ciascun Paese ha scelto e codificato nelle proprie norme[24]. Essi derivano piuttosto da elaborazioni statistiche effettuate su dati di

[24] Le norme di CP sono dettate dalle diverse funzioni attribuite ai bilanci pubblici e dalle procedure che

finanza pubblica che, sebbene scaturiscano dalla rendicontazione ufficiale, includono elementi di stima e si possono discostare anche notevolmente dai risultati della CP per vari motivi: oltre a riclassificazioni di operazioni specifiche, rileva, ad esempio, il fatto che il criterio della competenza economica della CN, cui si è fatto cenno in precedenza, non mantiene necessariamente un'omogeneità rispetto ai criteri di registrazione adottati dalla CP, in quanto può utilizzare, a seconda delle voci, dati più prossimi alla cassa oppure più prossimi alla competenza giuridica.

In generale, il problema che si apre per le autorità di bilancio con l'entrata nell'UME è di dover convertire il mondo, che gli è proprio, della CP nel mondo della CN, che applica altre regole e altri criteri, scelti da soggetti esterni e codificati in appositi regolamenti internazionali. In tale contesto, il raccordo tra le due rappresentazioni contabili diviene strumento indispensabile all'autorità di bilancio per poter definire le proprie politiche, poiché essa deve impostare la programmazione degli anni successivi su obiettivi di CN, ma è tenuta a sottoporre ad approvazione parlamentare bilanci redatti secondo i criteri della CP, assicurando naturalmente una "coerenza" tra questi ultimi e gli obiettivi fissati.

Nel tempo la verifica della qualità delle statistiche e dei conti pubblici ha assunto un rilievo crescente. In ambito europeo, la qualità dei dati e la trasparenza dei conti sono stati interpretati come strumento per il rafforzamento del sistema di sorveglianza delle finanze pubbliche. In particolare, la possibilità di tracciare e spiegare alle autorità sovranazionali in modo soddisfacente i raccordi tra gli indicatori della CP e quelli della CN è divenuta, essa stessa, oggetto di valutazione. I raccordi, infatti, fanno parte delle informazioni inserite nelle Notifiche dei consuntivi comunicati due volte l'anno a Eurostat, l'organismo statistico della UE che ha il compito di validare i dati dei Paesi (cfr. Tavola).

La struttura dei raccordi riflette naturalmente le diverse scelte della CP e della CN in merito ai tre principali elementi che identificano un conto: il perimetro degli enti, la partizione dei conti, i criteri di registrazione. Solo marginalmente è riconducibile a differenze di fonte dei dati utilizzati, che in larga parte sono quelli di fonte amministrativa resi disponibili dalla CP, ancorché considerati secondo un criterio contabile eterogeneo. Alla radice, le discrepanze sono il frutto di differenze concettuali tra le due costruzioni dei conti che vale forse la pena analizzare più a fondo, perché chiariscono meglio l'importanza di un ricorso consapevole alle diverse tipologie di dati di fonte amministrativa.

---

regolano l'approvazione, la gestione, l'esecuzione e il controllo di bilancio. Si tratta di aspetti contabili che difficilmente si conciliano con la logica della CN.

Tavola: Raccordo tra fabbisogno del Settore pubblico e Indebitamento netto delle Amministrazioni pubbliche.

	2015	2016	2017	2018
Fabbisogno del settore pubblico	**-51.899**	**-45.119**	**-50.711**	**-41.106**
Partite finanziarie attive comprese nel Fabbisogno (variazioni)	**8.410**	**13.614**	**22.353**	**6.972**
Concessione di prestiti (+)	2.572	2.935	9.196	4.841
Riscossione di prestiti (-)	-3.024	-4.840	-5.005	-4.519
Acquisizione di partecipazioni azionarie (+)	6.928	9.463	15.325	6.918
Vendite di azioni (-)	-2.939	-2.866	-4.240	-3.103
Aumenti/Riduzioni di altre attività finanziarie (+/-)	4.872	8.921	7.078	2.835
di cui flussi netti connessi a derivati finanziari	*3.787*	*5.169*	*5.720*	*4.170*
Differenza tra valutazioni per competenza e per cassa	**4.365**	**-9.795**	**-3.688**	**-3.630**
Entrate (+)	-30	-3.789	513	-1.596
Uscite al netto degli interessi passivi (-)	2.696	-5.539	-3.755	-1.876
Interessi passivi (-)	1.699	-467	-446	-158
Riclassificazioni di operazioni	**-3.587**	**-1.477**	**-8.832**	**-431**
Cancellazioni di debiti dei Paesi in via di sviluppo	-73	-119	-25	-13
Riclassificazioni di altre partite finanziarie (crediti e partecipazioni)	-2	-42	-10	0
Riclassificazioni dei superdividendi (da incassi di capitali a vendita di partecipazioni)	-318	-233	-427	-168
Riclassificazione degli introiti derivanti dalle somme confiscate	-55	-95	-103	-118
Riclassificazione degli introiti derivanti dai conti dormienti	-142	-101	-107	-128
Riclassificazione per investimenti realizzati mediante contratti di partenariato pubblico privato (ppp), leasing e concessioni	-157	-155	-608	-521
Riclassificazione degli introiti derivanti da operazioni di cartolarizzazione di crediti contributivi INPS a seguito delle decisioni Eurostat.	-111	-5	-203	-162
Decisione Eurostat del 31.07.2012 - Riclassificazione dei debiti commerciali legati alle operazioni di factoring prosoluto con Società di factoring e con Banche in strumenti di debito pubblico (prestiti)	-1.858	262	209	-365
Impatto sull'indebitamento netto delle attività di OCSIT	-107	-108	-172	-90
Impatto sull'indebitamento netto dell'operazione di risoluzione di 4 banche	-1.229	-83	399	186
Impatto sull'indebitamento netto dell'attività del fondo salva Stati EFSF	52	-132	-28	-11
Introiti derivanti dall'assegnazione dei diritti d'uso di frequenze, registrate nel fabbisogno tra le riscossioni crediti	265	113	113	0
Commissioni relative a garanzie concesse alle banche senza impatto sul fabbisogno	90	59	30	12
Trasferimenti in conto capitale imputati per garanzie standardizzate senza impatto sul fabbisogno	-1.130	-1.380	-1.354	-1.691
Deficit delle unità appartenenti alla lista dei soggetti AP (lista S13) non ancora incluse nel calcolo del fabbisogno	1.024	542	668	502
Proventi delle aste dei permessi di emissione di Co2	137	-131	136	905
Pagamento in azioni ordinarie di BPMS dei dividendi maturati sui Nuovi strumenti finanziari emessi da BMPS	243	0	0	0
Apporti di capitale a banche multilaterali di sviluppo	-253	-256	-318	-341
Saldo dei flussi di cassa relativi a operazioni realizzate dagli Enti di previdenza per conto dello Stato	-179	-10	14	1.304
Saldo delle operazioni imputate relative allo schema obbligatorio del Fondo italiano di tutela dei depositanti	206	491	448	600
Impatto sull'indebitamento netto delle operazioni relative a Monte dei Paschi di Siena	0	0	-1.587	0
Impatto sull'indebitamento netto della liquidazione di Veneto banca e Banca Popolare di Vicenza	0	0	-4.757	0
Prestito ad Alitalia registrato come trasferimento in conto capitale nel deficit	0	0	-600	-300
Riclassificazione da operazione non finanziaria a operazione finanziaria dei flussi di cassa collegati alla fusione di due unità appartenenti alla lista di soggetti AP	0	-105	70	-70
Riclassificazione da operazione finanziaria a operazione non finanziaria dei flussi di cassa relativi ai contributi sociali anticipati dai datori di lavoro per conto dell'INPS negli anni precedenti	0	0	-428	0
Garanzie chiamate relative a prestiti già inclusi nel debito	9	12	15	37
Riclassificazione degli introiti derivanti da redditi di capitali (rivalutazioni) non considerati nel calcolo del deficit	0	0	-207	0
Discrepanza statistica	**-429**	**121**	**-408**	**690**
Indebitamento netto	**-43.140**	**-42.656**	**-41.285**	**-37.505**

Fonte: Notifica sull'indebitamento netto e sul debito delle Amministrazioni Pubbliche (AP), pubblicata il 23 aprile 2019; in particolare, *Tavola 2: Raccordo tra fabbisogno del settore pubblico e indebitamento netto delle amministrazioni pubbliche. Anni 2015 - 2018 (dati in milioni di euro)*. Scaricabile dal sito Istat (https://www.istat.it/it/archivio/229784).

Un primo punto da tenere presente è che le elaborazioni dei conti da parte della CP e della CN hanno *obiettivi diversi*.
La CP è interessata innanzitutto a rilevare i flussi di cassa attivati o assorbiti dall'operatore pubblico a fronte di *tutte* le transazioni effettuate, sia quelle di natura economica, sia quelle di natura finanziaria (la CP assume, cioè, una partizione dei conti per certi versi più ampia della CN). La CP tende, infatti, a calcolare il fabbisogno o saldo di cassa complessivo del SP come misura delle esigenze di finanziamento da coprire con ricorso a debito. Ha inoltre bisogno di effettuare queste elaborazioni con una frequenza più elevata rispetto a quella dell'esercizio di bilancio, perché sulle informazioni più aggiornate può ritarare, in corso d'anno, i programmi di emissione dei titoli del debito pubblico. Il processo di costruzione del conto, pertanto, ha come perno concettuale la copertura; di questo saldo la CP elabora, a fini di monitoraggio, anche una scomposizione producendo il conto di formazione sottostante, ossia le voci di formazione di spesa e di entrata che spiegano la dinamica del saldo, utili a dedurre dove occorra intervenire per piegare gli andamenti osservati verso quelli programmatici.
La CN tende a misurare, invece, il contributo dell'operatore pubblico all'attività dell'intero sistema economico. L'interesse è per la sola attività economica, cioè per i comportamenti economici dei soggetti (ad esempio, dei contribuenti che versano il gettito tributario alla PA e modificano di conseguenza le proprie scelte di offerta di lavoro, di consumo, ecc.)[25]. Il conto economico della PA è pertanto elaborato tenendo presente come esso s'inserisca all'interno di uno schema omogeneo e coerente dell'intera economia, dove l'operatore pubblico si pone in relazione con gli altri settori istituzionali (famiglie, imprese, resto del mondo, ecc.). Secondo questa logica, il momento di registrazione delle transazioni può assumere un rilievo diverso per le singole tipologie di operazioni. Una spesa, ad esempio, può avere impatto sul comportamento di un ente nel momento in cui esso ne assume l'impegno, quando cioè segrega le risorse corrispondenti e le rende indisponibili ad altri utilizzi. Un'entrata fiscale può avere invece impatto solo al momento in cui la si riscuote, poiché eventuali meccanismi amministrativi che consentono ai contribuenti ritardi nei versamenti rispetto alla maturazione del debito d'imposta possono essere inglobati nel processo decisionale di famiglie e imprese, determinando comportamenti di consumo e investimento che riflettono i tempi dell'effettiva disponibilità liquida. Nel primo caso rileva la competenza giuridica, nel secondo la cassa.
Un secondo elemento da tenere presente è che le due contabilità, anche come riflesso delle rispettive finalità, adottano *strategie di costruzione dei conti* diverse.
Da quanto si è detto circa l'obiettivo della CP dovrebbe apparire chiaro che essa costruisce il conto di formazione di cassa assumendo come perno il saldo calcolato dal lato

[25] Come osserva Zanchi: "*Dal conto economico delle amministrazioni pubbliche risulta la destinazione finale della spesa, cioè quella che incide sulla domanda aggregata; attraverso di esso si possono analizzare gli effetti delle politiche di bilancio: la spesa diretta, il prelievo fiscale e contributivo, l'attività di redistribuzione del reddito.*" (cfr. P. Zanchi, *La metodologia del Settore pubblico allargato e i rapporti finanziari tra i diversi livelli di governo*, Franco Angeli, Milano, 1987, p. 23.

della copertura. Il processo è, per così dire, di tipo *top-down*, nel senso che ripartisce le transazioni diverse dalle variazioni delle passività tra le varie poste di entrata e di uscita dei conti dei comparti, mantenendo di fatto come dato il saldo che risulta dalla copertura. In altri termini, la definizione delle voci del conto è sottoposta a *vincoli di coerenza interna al comparto*, imposti *per costruzione*, tra il saldo dal lato della formazione e quello dal lato della copertura. Questo modo di procedere emerge chiaramente, con riferimento al SS, dalle tabelle pubblicate con cadenza mensile in documenti ufficiali quali il *Conto riassuntivo del Tesoro* e il *Rapporto mensile sul conto consolidato di cassa del Settore statale e delle Amministrazioni centrali* (cfr. Appendice).

La CN elabora, invece, le singole voci del conto economico della PA ottenendone il saldo in un processo di tipo *bottom-up*, senza assicurare *per costruzione* una coincidenza con il saldo finanziario, cioè col saldo della partizione gemella del conto[26]. In coerenza con l'obiettivo della CN, infatti, la definizione delle voci del conto è sottoposta a *vincoli di coerenza esterni al comparto e trasversali ai vari settori istituzionali*, imposti per costruzione sulle transazioni tra di essi. La differenza che si rileva tra il saldo del conto economico e quello del conto finanziario è ricavata, in questo caso, solo ex-post e viene esposta nella Notifica in fase di raccordo (cfr. Appendice).

La discrepanza tra saldi del conto economico e del conto finanziario potrebbe riflettersi in qualche modo sul raccordo tra indebitamento netto della PA e fabbisogno del SP. Mentre il primo saldo, come si è detto, può risultare disallineato dal saldo finanziario e tale disallineamento potrebbe riguardare le variazioni delle passività, il secondo saldo risulta invece allineato alle variazioni delle passività per costruzione. È molto difficile individuare in maniera chiara e rendere trasparente come operi la triangolazione tra queste discrepanze: nella differenza tra fabbisogno e indebitamento netto potrebbe scaricarsi anche l'eventuale scarto tra le passività rilevate nella costruzione del primo saldo e quelle implicite nel secondo.

La decodifica del raccordo tra indebitamento netto della PA e fabbisogno del SP è quindi operazione tutt'altro che agevole. Attualmente, in Italia, le Istituzioni preposte alla produzione dei conti pubblici dedicano una parte significativa delle proprie risorse all'analisi dei raccordi tra gli indicatori di rispettiva competenza. Questo spiega in parte perché, da quando la CN è entrata di fatto a far parte della CP, si è avviato un lento tentativo della CP di adattarsi nell'ottica di facilitare il controllo dei raccordi. Dall'altro lato, il fatto di aver attribuito a indicatori elaborati in base a regole statistiche una valenza che è andata ben oltre quella puramente descrittiva propria della CN – attribuendo loro una funzione di valutazione degli andamenti delle finanze pubbliche – ha prodotto un processo di pressoché continua revisione delle regole statistiche, teso a evitare tentativi di window-dressing da parte dei Paesi. Si è avviata, in altri termini, una rincorsa destinata probabilmente a proseguire ancora nel prossimo futuro.

[26] Va peraltro ricordato che i conti finanziari sono costruiti da una diversa Istituzione, la Banca d'Italia, e fanno ricorso a fonti diverse dalle quelle rilevate dall'Istat presso le varie Amministrazioni.

Il tema è delicato, ma forse sarebbe lecito domandarsi se questo tentativo di avvicinamento tra sistemi, oltre che difficile per il continuo movimento dei due punti da raccordare, non stia anche mettendo a rischio la qualità degli indicatori connaturati ai due schemi contabili. Piegarli a esigenze di maggior raccordabilità significa, di fatto, allontanarli dai dati e dalle metodologie più consone ai loro originari utilizzi; è auspicabile che questo processo di aggiustamento riconosca la giusta priorità alla raccordabilità evitando che si persegua a scapito del contenuto informativo dei due indicatori. Valutare lo stato delle finanze pubbliche resta cosa diversa da valutare l'impatto dell'attività del settore pubblico sull'economia. Un indicatore ibrido tra CP e CN non necessariamente assolve meglio alla funzione che dovrebbe svolgere.

Appendice

La contabilità pubblica (CP) costruisce il conto di formazione di cassa dei vari comparti del Settore pubblico (SP) assumendo come perno il saldo calcolato dal lato della copertura. La Contabilità Nazionale (CN) produce un saldo del conto economico che è solo coerente con il saldo del connesso conto finanziario e ne calcola ex-post il divario registrato. Con riferimento al Settore statale (SS) il vincolo di coerenza interna della CP può essere desunto dalle pubblicazioni mensili del *Conto riassuntivo del Tesoro* (CRT) e del *Rapporto mensile sul conto consolidato di cassa del Settore statale e delle Amministrazioni centrali* (Rapporto mensile). Per la PA il procedimento bottom-up si evince dalla *Notifica dell'indebitamento netto e del debito delle Amministrazioni pubbliche secondo il Trattato di Maastricht*.
La prima tavola riprodotta di seguito è tratta dal CRT che riporta dati cumulati a tutto il mese di maggio 2019. Si tratta della tavola D della prima Sezione del documento, dedicata alle tabelle di sintesi. Essa mostra il passaggio dal cosiddetto "Saldo di cassa delle gestioni del bilancio e della tesoreria", ottenuto dalla rendicontazione sulle operazioni di incasso e pagamento eseguite dal tesoriere, fino al dato di fabbisogno ufficiale (cosiddetto "Saldo di cassa") del SS; il passaggio finale consiste nell'apportare rettifiche e integrazioni che colgono altre componenti della copertura o migliorano la significatività del saldo. La tavola esplicita la corrispondenza tra il saldo delle gestioni del bilancio e della tesoreria costruito dal lato della formazione e dal lato della copertura.
La seconda tavola è invece la Tavola 2 del Rapporto mensile, riferito allo stesso periodo contabile, che fornisce la sgranatura del conto di formazione (qui semplificata evitando per motivi di leggibilità le articolazioni all'interno dei trasferimenti). Il conto di formazione converge sul saldo di cassa finale riportato nell'ultima parte della tavola D nel CRT.
La terza tavola è la Tavola 3 della Notifica trasmessa a Eurostat nell'aprile scorso e pubblicata dall'Istat. Riguarda il raccordo tra indebitamento netto e variazione del debito pubblico (cioè delle passività degli enti della PA a fronte degli squilibri dei conti economici e delle variazioni di attività finanziarie). Si è evidenziata la riga che riporta i valori dello scarto tra saldo del conto economico e del conto finanziario.

Tavola 1: Derivazione del fabbisogno del Settore statale

Tav. D: Raccordo Contabile delle Gestioni del Bilancio dello Stato e della Tesoreria con il saldo di cassa del Settore statale (dal 1 gennaio - al 31 maggio 2019)	
FORMAZIONE	
Bilancio dello Stato	**-43.771.709.256,62**
Entrate finali	178.088.229.016,71
Spese Finali	-221.859.938.273,33
Tesoreria statale	**11.763.012.966,01**
Variazione conti di soggetti della Pubblica Amministrazione	12.714.348.188,92
Operazioni da regolare	-951.335.222,91
di cui	
Pagamenti da regolare	*-1.200.609.362,85*
Pagamenti per conto amministrazioni autonome da rimborsare sui rispettivi conti correnti	*452.298.148,46*
Servizio finanziario prestiti esteri (interessi e commissioni)	*-332.809.500,03*
Saldo delle gestioni di bilancio e di tesoreria	**-32.008.696.290,61**
COPERTURA	
Bilancio dello Stato	**34.932.623.217,89**
Accensione prestiti	122.996.298.375,50
Rimborso prestiti	-88.063.675.157,61
Tesoreria statale	**8.904.819.611,39**
Emissioni nette BOT	9.533.500.000,00
Variazione conti di soggetti esterni all Pubblica Amministrazione	333.271.959,99
Operazioni da regolare	-961.952.348,60
Servizio finanziario prestiti esteri (rimborsi)	*-961.932.911,98*
Immissione netta di monete e Depositi di terzi	*-19.436,62*
Variazione delle disponibilità liquide	**-11.828.746.538,67**
Operazioni su mercati finanziari	-12.990.000.000,00
Variazione del Conto Disponibilità	1.161.253.461,33
Saldo delle gestioni di bilancio e di tesoreria	**32.008.696.290,61**
RETTIFICHE ED INTEGRAZIONI	
Totale	**-566.545.973,06**
Proventi da privatizzazioni e da altre operazioni destinati al FATS	-240.545.973,06
Revisione contabilizzazione attualizzazioni di contributi pluriennali o poste assimilabili	-307.000.000,00
Variazione posizione della Tesoreria sull'estero	-19.000.000,00
Riclassificazione contabile quota interessi CTZ	0,00
Altre rettifiche*	
Saldo di cassa del Settore statale	**-32.575.242.263,67**

Fonte: MEF-RGS, *Conto Riassuntivo del Tesoro al 31 maggio 2019*, Tav. D: Raccordo Contabile delle Gestioni del Bilancio dello Stato e della Tesoreria con il saldo di cassa del Settore statale, p. 11.

Tavola 2: Conto di formazione del Settore statale

Valori in milioni di euro	Valori assoluti		Variazioni assolute	Variazioni percentuali
	2018	2019		
Incassi correnti	**157.532**	**163.938**	**6.406**	**4,1**
Tributarie	136.722	140.380	3.658	2,7
Imposte dirette	*74.579*	*75.855*	*1.276*	*1,7*
Imposte indirette	*62.144*	*64.525*	*2.382*	*3,8*
Vendita di beni e servizi	*1.297*	*1.503*	*206*	*15,9*
Redditi da capitale	*4.516*	*6.769*	*2.253*	*49,9*
Risorse Proprie UE	*1.937*	*1.916*	*-21*	*-1,1*
Trasferimenti correnti	12.563	12.754	191	1,5
Altre entrate correnti	*497*	*616*	*119*	-
Incassi in conto capitale	**1.746**	**2.546**	**800**	**45,8**
Trasferimenti in conto capitale	285	9	-276	-96,8
Altre entrate in conto capitale	*1.461*	*2.537*	*1.076*	-
Incassi Totali	**159.278**	**166.484**	**7.206**	**4,5**
Pagamenti correnti	**189.541**	**190.412**	**871**	**0,5**
Redditi da lavoro dipendente	*36.985*	*36.154*	-831	*-2,2*
Consumi intermedi	3.090	3.603	513	16,6
Trasferimenti correnti	114.319	117.759	3.440	3,0
Interessi passivi	*29.766*	*30.383*	*617*	*2,1*
Altre uscite correnti	*5.381*	*2.513*	-2.868	-
Pagamenti in conto capitale	**6.660**	**7.617**	**957**	**14,4**
Investimenti fissi lordi	*1.195*	*940*	-255	*-21,3*
Trasferimenti in conto capitale Totale	5.464	6.713	1.249	22,9
Altre uscite in conto capitale	*1*	*-36*	*-37*	-
Pagamenti Totali	**196.201**	**198.029**	**1.828**	**0,9**
Saldo al netto delle Partite Finanziarie	**-36.923**	**-31.545**	**5.378**	-
Saldo primario al netto delle Partite Finanziarie	*-7.157*	*-1.162*	*5.995*	-
Partite Finanziarie	**-1.085**	**-1.030**	**55**	-
Incassi	*454*	*462*	*8*	*1,8*
Pagamenti	*1.539*	*1.492*	*-47*	*-3,1*
Incassi finali	**159.732**	**166.946**	**7.214**	**4,5**
Pagamenti finali	**197.740**	**199.521**	**1.781**	**0,9**
Saldo Settore Statale	**-38.008**	**-32.575**	**5.433**	-
Saldo primario	*-8.242*	*-2.192*	*6.050*	-

Fonte: MEF-RGS, *Rapporto mensile sul conto consolidato di cassa del Settore statale e delle Amministrazioni centrali*, Tabella 2: Conto del Settore statale: Gennaio - Maggio 2018-2019, p. 3.

Tavola 3: Raccordo tra indebitamento netto e variazione del debito PA

	2015	2016	2017	2018
Indebitamento netto [a]	**43.140**	**42.656**	**41.285**	**37.505**
Acquisizione netta di attività finanziarie	**-10.972**	**14.169**	**10.539**	**10.983**
Monete e depositi	-9.586	10.628	-11.619	5.889
Titoli	120	-2.609	452	1.096
Prestiti	-2.406	143	7.060	-467
Concessioni (+)	*2.547*	*4.102*	*11.577*	*4.541*
Rimborsi (-)	*-4.953*	*-3.959*	*-4.518*	*-5.009*
Prestiti a breve termine (saldo)	0	0	0	0
Prestiti a lungo termine	-2.406	143	7.060	-467
Concessioni (+)	*2.547*	*4.102*	*11.577*	*4.541*
Rimborsi (-)	*-4.953*	*-3.959*	*-4.518*	*-5.009*
Azioni e altre partecipazioni	-2.899	5.221	10.386	3.304
Investimenti netti di portafoglio	0	0	4.611	2.953
Azioni e altre partecipazioni diverse da investimenti di portafoglio	-2.900	5.221	5.775	351
Acquisizioni (+)	*6.916*	*9.203*	*7.025*	*942*
Dismissioni (-)	*-9.817*	*-3.982*	*-1.251*	*-591*
Derivati finanziari	3.204	4.390	3.683	2.995
Differenza competenza-cassa sulle entrate	624	-3.644	690	-1.739
Altre attività finanziarie	-29	40	-112	-95
Altre poste di aggiustamento	**3.109**	**-7.382**	**-2.147**	**5.071**
Passività nette (-) in strumenti finanziari derivati	3.562	4.074	1.688	1.679
Differenza competenza-cassa sulle uscite (-) [b]	2.621	-5.572	-3.822	-1.898
Altre passivià	-818	-1.162	-2.925	-1.295
Emissioni di debito sopra (-)/ sotto(+) la pari	-5.234	-6.568	-5.044	2.308
Differenze competenza-cassa sugli interessi passivi (-)	917	203	2.624	3.752
Rimborsi di debito sopra (+)/ sotto (-) la pari	1.452	866	536	18
Rivalutazioni (+)/ svalutazioni (-) di passività in valuta	247	-12	-360	115
Variazioni di classificazione (+/-)	363	789	5.156	393
Altre variazioni di volume di passività finanziarie (-)	0	0	0	0
Discrepanza statistica	**818**	**-2.501**	**-1.037**	**-612**
Discrepanze tra saldo reale e saldo finanziario	*818*	*-2.501*	*-1.037*	*-612*
Altre discrepanze statistiche (+/-)	*0*	*0*	*0*	*0*
Debito pubblico (variazioni)	**36.095**	**46.942**	**48.640**	**52.947**

a) In questa tavola a differenza delle tavole 1 e 2 l'indebitamento netto è riportato con segno positivo.
b) al netto degli interessi passivi

Fonte: Elaborazioni su Istat, *Notifica dell'indebitamento netto e del debito delle Amministrazioni pubbliche secondo il Trattato di Maastricht*, Tavola 3: Raccordo tra indebitamento netto delle amministrazioni pubbliche e variazione del debito pubblico. Anni 2015 - 2018 (dati in milioni di euro).

LE BASI DATI DELLA TESORERIA DELLO STATO E IL SIOPE+

Pasquale Ferro – Stefano Ranucci*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Alcune riflessioni sulla gestione delle informazioni nell'era dei big data. – 3. L'evoluzione del ruolo di Tesoriere dello Stato: da esecutore del Bilancio a produttore di informazioni sui conti pubblici. – 3.1. Decentramento delle decisioni di spesa e accentramento della liquidità presso la Tesoreria. – 3.2. Informatizzazione delle procedure di tesoreria. – 4. Le Basi informative della Tesoreria dello Stato: una descrizione delle fonti, del contenuto, degli utilizzatori e delle finalità. – 5. Le direttrici dello sviluppo dell'attività di tesoreria svolta dalla Banca d'Italia. – 5.1. Il SIOPE+ e il nuovo modello di sviluppo dell'attività di Tesoreria. – 5.2. La tesoreria informativa.

1. Introduzione

La Banca d'Italia, nella sua qualità di tesoriere dello Stato, ricopre un ruolo di osservatore privilegiato sull'andamento dei conti pubblici nazionali. Nel corso degli anni tale ruolo si è rafforzato per l'agire sinergico di due fattori:
l'ampliamento del perimetro di enti pubblici per i quali sono effettuate operazioni d'incasso e pagamento, che oggi ricomprende oltre allo Stato, le amministrazioni territoriali e gli altri enti in regime di tesoreria unica, l'INPS e le agenzie fiscali per le quali svolge servizi di cassa;
il processo d'informatizzazione delle procedure di tesoreria, che ha semplificato la raccolta e il trattamento dei dati.
Con il presente contributo si fornisce una sintetica ed esaustiva descrizione del patrimonio informativo di cui la Banca d'Italia dispone in ragione dell'esercizio dell'attività di tesoreria. In particolare, il documento illustra il contenuto delle banche dati di tesoreria, con rilevanza interna ed esterna, chiarendo le fonti che le alimentano, le finalità con le quali sono state realizzate e i principali utilizzatori.
Nel documento sono, inoltre, richiamate le iniziative realizzate dalla Banca d'Italia per il potenziamento di tale patrimonio informativo che rientrano nell'ambito della

* Banca d'Italia, Servizio Tesoreria dello Stato. Le opinioni espresse in questo lavoro sono degli autori e non coinvolgono l'Istituto di appartenenza. Le riflessioni sui temi trattati hanno beneficiato degli scambi d'idee avuti, in varie occasioni, con Carla Arbia, Carlo Maria Arpaia e Daniela Monacelli, ai quali va un ringraziamento. Ogni eventuale errore o imprecisione naturalmente è da attribuirsi agli autori.

linea strategica di sviluppo in corso di attuazione e che prende il nome di "Tesoreria informativa".
Nel descrivere tali iniziative particolare attenzione è dedicata al progetto SIOPE+ per il controllo e il monitoraggio dei tempi di pagamento delle amministrazioni pubbliche. Il SIOPE+ rappresenta il modello di sviluppo cui s'ispira la futura attività di riorganizzazione delle procedure di tesoreria; in particolare tale progetto si caratterizza per:

- l'attenzione alla semplificazione delle procedure di pagamento, che determina ricadute positive per tutti gli attori del processo (pubbliche amministrazioni, tesorieri, imprese e cittadini);
- l'aumento del contenuto, della qualità e della tempestività delle informazioni rese disponibili ai decisori pubblici;
- il miglioramento del livello di trasparenza dell'operato delle amministrazioni pubbliche.

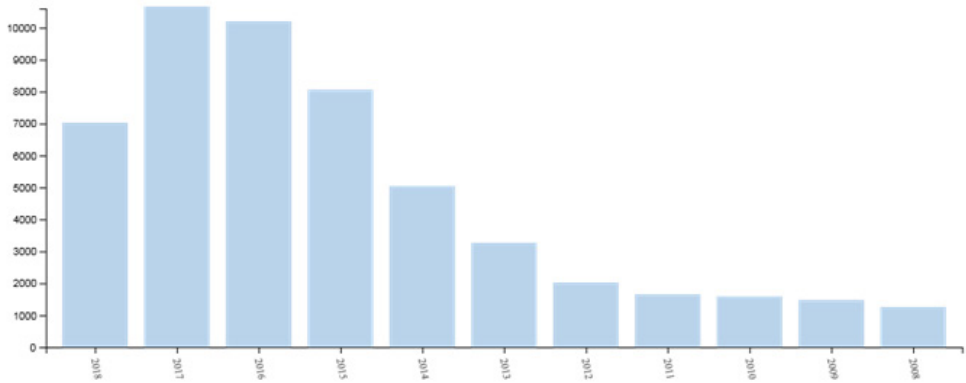
Il documento presenta la seguente articolazione. Nella prima sezione si sviluppano alcune riflessioni in merito alle criticità connesse con la produzione di statistiche su grandezze di finanza pubblica nell'attuale contesto di proliferazione delle fonti informative accessibili (*open data*) e di una sempre maggiore richiesta di dati tempestivi e di qualità (*big data*, *machine learning*, *artificial intelligence*). Nella seconda sezione del documento s'illustra il processo di sviluppo dell'attività di tesoreria attuato nel corso degli ultimi anni, che ha determinato la creazione delle attuali basi dati. Nella terza sezione si espone il contenuto delle basi dati mentre nella quarta sezione sono illustrate le principali caratteristiche del progetto SIOPE+ e le linee di sviluppo del patrimonio informativo di tesoreria.

2. Alcune riflessioni sulla gestione delle informazioni nell'era dei big data

Nel maggio del 2017 la copertina dell'*Economist* riportava il seguente titolo: "La risorsa più preziosa al mondo non è più il petrolio ma i dati". Nell'articolo gli autori sviluppavano un interessante parallelo tra l'industria del petrolio di più di un secolo fa e quella legata allo sfruttamento dei dati che caratterizzano l'attuale momento storico. Come moderne trivelle, gli algoritmi, le tecniche di *machine learning* e i sistemi d'intelligenza artificiale estraggono informazioni di valore dal mare di tracce telematiche prodotte e immagazzinate in tempo reale.
I sistemi elaborati dalle imprese dell'*internet economy* sviluppano profili dettagliati delle abitudini di consumo e degli stili di vita degli individui allo scopo di anticiparne i comportamenti futuri e le esigenze di acquisto. Su questi aspetti si basa la competizione nell'era dei *big data*.
Le applicazioni delle tecniche di analisi e trattamento dei *big data* non si limitano soltanto a orientare le politiche produttive e di marketing delle imprese; sono oramai

molteplici i campi di applicazione di tale disciplina. Una conferma della rilevanza del tema, anche in ambiti che travalicano i confini della competizione tra imprese, arriva dall'interesse dimostrato dalla comunità scientifica che ha fatto crescere esponenzialmente le pubblicazioni sul tema. Negli ultimi 10 anni, infatti, il numero di articoli che indicano come *keyword* la parola "*big data*" si è quasi decuplicato raggiungendo le oltre diecimila pubblicazioni annue nel 2016 e nel 2017 e circa settemila nei primi 11 mesi del 2018 (vedi figura 1).

Figura 1. Pubblicazioni su Big Data da gennaio 2008 a novembre 2018.[2]



Tali numeri confermano che l'utilizzo delle tecniche di analisi dei *big data* rappresenta una realtà in molti settori dell'economia e della società e suggeriscono, al contempo, la presenza di ulteriori margini per lo sviluppo delle applicazioni in quei settori nei quali tali potenzialità non sono state ancora pienamente esplorate.
Un campo di futuro sviluppo di tali applicazioni è rappresentato dalla pubblica amministrazione, nell'ambito della quale le applicazioni finalizzate al perseguimento delle finalità istituzionali risultano ancora relativamente limitate[3]. A titolo di esempio si citano le esperienze del Dipartimento di Polizia della Città di New York nell'ambito dell'attività di prevenzione dei crimini[4]. Il modello di Smart City implementato nella città di

[2] I dati si riferiscono a una ricerca effettuata alla data del 28 novembre 2018 sul sito Web Science relativa al *topic* "big data". I numeri riportati sono relativi agli articoli pubblicati su riviste scientifiche, ai libri e ai capitoli di libro sull'argomento.

[3] Per una review delle possibili applicazioni in campo pubblico delle tecniche di trattamento dei big data si rinvia al sito della società SAS (https://www.sas.com/en_us/customers.html#filterlist=industry2950) che descrive i progetti realizzati nel corso degli ultimi anni.

[4] Si veda: White, M.D. 2012 "The New York City Police Department, its Crime Control Strategies and Organizational Changes, 1970-2009", Justice Quarterly 31(1) pp. 74-95.

Londra[5], in particolare nella pianificazione dei servizi di trasporto pubblico locale; i sistemi di contrasto all'evasione fiscale mediante l'utilizzo della fatturazione elettronica realizzati in Cina[6], Brasile[7] e ora in Italia, il sistema di monitoraggio delle transazioni bancarie sospette da parte del Ministero delle Finanze olandese[8].

A tali esperienze si aggiungono, quali possibili ulteriori sviluppi applicativi in ambito pubblico, le proposte sviluppate in un recente lavoro di ricerca (novembre 2017) del Fondo Monetario Internazionale[9] (di seguito FMI). Nel testo, gli autori analizzano le opportunità offerte dalla digitalizzazione della società e dell'economia per il miglioramento dell'efficacia delle politiche fiscali e dell'analisi macroeconomica.

Con riferimento alle politiche fiscali, ad esempio, l'utilizzo d'informazioni sui contribuenti, acquisite da diverse fonti, renderebbe più efficaci le politiche di contrasto all'evasione, consentendo la misurazione in modo indiretto di manifestazioni di ricchezza o di reddito non coerenti con i dati emergenti dalle dichiarazioni.

Riguardo all'utilizzo dei dati per il miglioramento dell'analisi economica, la ricerca del FMI riporta alcune esperienze di utilizzo di dati giornalieri sulle operazioni d'incasso e pagamento da parte di amministrazioni pubbliche. In tali esperienze, l'utilizzo di dati ad alta frequenza ha consentito di ottenere significativi miglioramenti nelle attività di:

- monitoraggio della congiuntura economica, ad esempio mediante l'utilizzo dei dati sugli incassi fiscali (nell'esperienza degli Stati Uniti);
- previsione dell'andamento dell'indebitamento netto (nel caso del Kosovo);
- monitoraggio della spesa per investimenti (nel caso del Brasile),
- gestione della liquidità del Governo (nel caso della Slovenia).

Una conferma delle potenzialità di utilizzo in ambito pubblico di tali tecniche di analisi dei dati è emersa anche nell'ambito del convegno tenutosi presso la Banca d'Italia nel marzo 2018[10].

---

[5] Si veda: Card, J. 2015 "Open Data is at the Centre of London's Transition into a Smart City" Retrieved March 18, 2016 from the web site of "The Guardian". Rode et a, 2014 "Accessibility in Cities: Transport and Urban Form" NCE Cities Paper 03, LSE Cities. London UK: London School of Economics and political Science.

[6] Si veda: Winn et al, 2010 "China's Golden Tax Project: A Technological Strategy for Reducing VAT Fraud". Peking University Jurnal of Legal Studies 4: pp. 1- 33. Wu R. 2013, "An Overview of E-invoicing in China and the Factors Affecting Individual's Intention to B2C E-Invoicing adoprion. Espoo, Finland: Aalto University School of Business.

[7] Si veda: Da Silva et al, 2013 "SPED: Public digital Bookkeping System: Influence on the Economic-Financial Results declared by Companies"Revista Brasileira De Gestão De Negocios 15(48) pp. 445-461.

[8] Si veda il sito: https://www.pwc.nl/en/topics/digital/clientcases/suspicious-bank-transactions-detected-better-with-data-analysis.html.

[9] Gupta S. et all, 2017, "Digital Revolutions in Public Finance" International Monetary Found.

[10] Il convegno dal titolo: "Harnessing Big Data & Machine Learning Technologies for Central Banks" si svolto in Roma presso il centro Convegni Carlo Azelio Ciampi. Le presentazioni e gli interventi sono consultabili

Nell'intervento conclusivo del convegno, il Vice Direttore Generale Luigi Federico Signorini ha sottolineato l'importanza attuale e potenziale che ricoprono i *big data* nell'analisi economica, nella misura in cui consentono ricerche di elevato livello con un efficiente impiego di risorse. Signorini ha, inoltre, ricordato come il potenziale insito nel trattamento dei *big data* non si esaurisce nell'analisi economica, ma consente anche lo sviluppo di nuovi prodotti e servizi per consumatori e cittadini da parte, rispettivamente, di imprese e pubbliche amministrazioni[11].

Dall'analisi dei diversi contributi sviluppati sul tema emerge, con sempre maggiore chiarezza, l'affermarsi di un nuovo paradigma riguardo i potenziali benefici per le pubbliche amministrazioni derivanti dalla possibilità di utilizzo dei *big data*, che può essere sintetizzato in: *"better data, better systems, better policies"*.

Ovvero, con dati migliori si possono migliorare i sistemi di gestione e di analisi dei processi; ciò consente la produzione d'informazioni migliori a disposizione dei decisori politici per la scelta e l'implementazione di politiche migliori.

Tutti gli attuali e futuri gestori e utilizzatori di dati e statistiche in ambito pubblico sono dunque chiamati a farsi carico dell'onere di produrre dati di elevata qualità, ad alto contenuto informativo e sempre più tempestivi. La disponibilità di tali dati consentirà di migliorare i processi di elaborazione e produzione delle informazioni a supporto delle scelte gestionali e strategiche e ciò potrà riflettersi sui livelli di *performance* della Pubblica amministrazione sia in termini di output erogati sia in relazione alla capacità di raggiungere le finalità istituzionali.

Nel realizzare tale processo, tuttavia i gestori di dati devono tenere in considerazioni alcuni elementi di criticità derivanti dal bilanciamento di esigenze tra loro contrastanti.

Un primo profilo di criticità è rappresentato dalle scelte in merito al rapporto tra tempestività e accuratezza del dato. Dati non tempestivi posso risultare inutili nell'ambito dei processi di analisi e possono portare a decisioni in grado di incidere solo marginalmente sulle politiche in corso di realizzazione. Al contrario dati non accurati possono portare a errate analisi e a interventi non efficaci.

Un secondo profilo di criticità è rappresentato dal *trade-off* tra ampiezza del contenuto informativo e costo del trattamento del dato. Ferme restando le potenzialità offerte dalla tecnologia disponibile, al crescere dei dati prodotti e archiviati si associa, infatti, un maggiore livello di complessità nella gestione dei processi che li generano e nei

---

all'indirizzo web: https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/altri-atti-convegni/2018-bigdata/index.html.

[11] Dall'intervento: "*The papers presented during this two-day workshop have left no doubt as to the actual and potential value of big data and their importance for economic analysis. The present wave of data warehousing and business analytics confirms this, whit big data poised to deliver topline research and statistical applications in a cost-effective way.*

Huge amounts of data can provide substantial insights for the private and public sectors, enabling them to transform these data into new products and services for customers and citizens."

costi di archiviazione. Per risolvere tale *trade-off* è opportuno definire quali sono le informazioni rilevanti e di maggior valore per separarle da quelle non rilevanti che possono essere dismesse.
Un ultimo elemento di criticità è rappresentato dal bilanciamento dei profili di riservatezza del dato (per esempio relativi a dati sensibili o coperti da privacy) e la loro accessibilità per l'utilizzo con finalità di analisi o di *accountability*. Tale aspetto, che riveste anche profili propriamente giuridici, richiede l'attuazione di politiche di gestione dei dati che siano: *i)* rispettose delle previsioni normative; *ii)* improntate a garantire la protezione da accessi non autorizzati; *iii)* tali da tutelarne l'anonimato, senza vietarne o ridurre le possibilità di utilizzo.
In tale scenario si colloca il processo di sviluppo strategico del patrimonio informativo acquisito dalla Banca d'Italia in qualità di tesoriere dello Stato; alcune delle scelte di fondo assunte si giustificano in ragione dell'esigenza di contemperare i benefici derivanti dalla sviluppo delle tecniche di analisi e trattamento dei dati, che spingono verso l'aumento della produzione e diffusione degli stessi, con l'esigenza di trovare risposte efficaci alle criticità che l'elevata proliferazione dei dati comporta.

3. L'evoluzione del ruolo di Tesoriere dello Stato: da esecutore del Bilancio a produttore di informazioni sui conti pubblici

Nel presente paragrafo si descrivono le tappe fondamentali del processo di evoluzione dell'attività di tesoreria svolta dalla Banca d'Italia che hanno maggiormente inciso sulla formazione del patrimonio informativo oggi disponibile.
L'esercizio del servizio di tesoreria da parte della Banca d'Italia è attività antica quanto l'istituto. Il primo affidamento alla Banca d'Italia risale, infatti, al 1893 e, allora come oggi, si caratterizza per l'esecuzione di operazioni di pagamento e l'acquisizione d'incassi e per la resa del conto di tale attività. Tuttavia, com'è facile immaginare, nel corso di oltre un secolo di storia le modalità di esecuzione del servizio si sono modificate, anche in modo sostanziale, per effetto dell'evoluzione politico-istituzionale, normativa e tecnologica.
Con la consapevolezza di sacrificare alla chiarezza espositiva la puntuale rappresentazione dei fatti storici, è possibile individuare due principali fattori di discontinuità che hanno maggiormente inciso sulla formazione delle basi dati oggi disponibili; essi sono:
il decentramento amministrativo avviato a partire dagli anni '70 e proseguito con la riorganizzazione delle competenze istituzionali tra i differenti livelli di governo della spesa pubblica al quale si è associato un progressivo accentramento della liquidità delle amministrazioni territoriali presso la Tesoreria;
lo sviluppo delle tecnologie dell'*information and communication technology* e le loro

implementazione nell'ambito delle procedure di pagamento avvenuta a partire dai primi anni del 2000.
Tali fattori hanno da un lato determinato l'ampliamento del volume delle operazioni d'incasso e pagamento delle amministrazioni pubbliche gestite attraverso la Tesoreria e, dall'altro, hanno consentito la produzione, la conservazione e l'elaborazione digitale di una considerevole quantità di dati e informazioni su tali operazioni.
L'effetto combinato di tali fattori (illustrati in dettaglio nei successivi paragrafi) ha reso, nel corso degli anni, la Banca d'Italia un osservatore privilegiato degli andamenti della finanza pubblica nazionale e il detentore di dati di elevato interesse per tutti i soggetti che a diverso titolo sono coinvolti nel processo di acquisizione, implementazione e controllo delle risorse pubbliche.

3.1 Decentramento delle decisioni di spesa e accentramento della liquidità presso la Tesoreria

Gli elementi che maggiormente hanno caratterizzato l'attuale funzionamento della Tesoreria e reso il modello italiano peculiare nel confronto internazionale[12] sono, senza dubbio, rappresentati:

- dal processo di decentramento della spesa pubblica, avviato nel corso degli anni '70 del secolo scorso e rafforzatosi con le riforme sanitarie degli anni '90 e con la riforma della Costituzione degli anni 2000;
- dall'ampliamento del perimetro degli enti in regime di tesoreria unica (si veda il riquadro 1 - Il regime di tesoreria unica e la sua evoluzione).

Come noto, al decentramento delle funzioni e dei corrispondenti centri di spesa dallo Stato non è corrisposto un analogo decentramento della capacità impositiva e un deflusso di risorse dalla Tesoreria verso il sistema finanziario[13]. Si è, invece, assistito a un aumento dei trasferimenti dal Bilancio dello Stato alle amministrazioni territoriali realizzato nell'ambito della Tesoreria mediante la tenuta di scritture contabili che addebitavano il Bilancio dello Stato e accreditavano i conti detenuti in Tesoreria dagli enti territoriali[14]. Tale fenomeno ha avuto quali conseguenze:

---

[12] Per una rassegna internazionale sulle logiche e i modelli di tesoreria prevalenti all'estero si rimanda al volume: *Banca d'Italia e Tesoreria dello Stato: vicende storiche, riforme e prospettive* seconda edizione a cura di P. Ferro pp. 46 -50.

[13] Ovvero verso i tesorieri (di norma istituti bancari) delle amministrazioni territoriali e degli altri enti in regime di tesoreria unica.

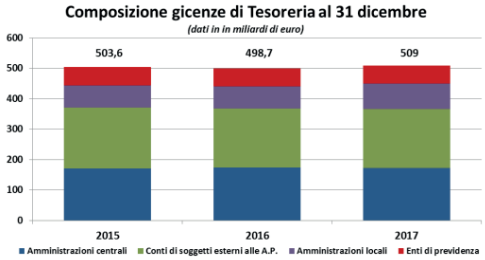
[14] A titolo di esempio: a ogni trasferimento dal Bilancio dello Stato a un'amministrazione decentrata (es. una Regione), corrispondono due operazioni realizzate dal tesoriere, che addebita la spesa per trasferimenti al Bilancio dello Stato e accredita in Tesoreria le risorse all'ente. Tale duplicazione si ripete anche per i trasferimenti di risorse tra enti decentrati effettuate nell'ambito della tesoreria.

- la crescita dei volumi d'incasso e pagamento realizzati nell'ambito della Tesoreria che non modificavano il totale delle disponibilità complessive del Tesoro;
- la perdita di trasparenza nel processo di esecuzione del Bilancio dello Stato e di implementazione delle politiche pubbliche, che si sostanzia nella difficoltà di collegare l'attuazione di una scelta di politica pubblica ai suoi effetti finanziari. In particolare, l'aumento delle attività d'incasso e pagamento realizzate nell'ambito della Tesoreria rende difficile ricostruire *"il percorso"* delle risorse finanziare spese dal Bilancio dello Stato per l'attuazione di una politica, fino al loro effettivo utilizzo da parte di cittadini e imprese[15] (si pensi a titolo di esempio alle spese per investimenti nel settore della mobilità trasferite dal Bilancio dello Stato alle Regioni e poi dal Bilancio di quest'ultime agli enti locali e da questi ultimi alle imprese).

Un ulteriore effetto riferibile all'accentramento della liquidità delle amministrazioni pubbliche presso la Tesoreria è rappresentato dalla crescita delle giacenze a disposizione dello Stato.

Per effetto dei processi sopra descritti, la gestione di tesoreria si è notevolmente ampliata. Alla fine del 2017, sui circa 21 mila conti aperti presso la Tesoreria (di cui 18 mila alle amministrazioni locali e 3 mila ad amministrazioni pubbliche ed enti titolari di contabilità speciali o di contabilità centrali di tesoreria centrale) erano depositati circa 510 miliardi. Nello stesso anno la Tesoreria ha effettuato circa 5,2 milioni di operazioni di incasso e 74,2 milioni di operazioni di pagamento. (figura 2).

Figura 2 - Composizione giacenze di tesoreria al 31/12/2017 e volumi d'incasso e pagamento anno 2017



Operazioni di Tesoreria (valori in milioni di euro)	Incassi	Pagamenti
Conti correnti presso la Tesoreria Centrale	**567**	**562**
di cui INPS	*194*	*198*
Contabilità speciali	**889**	**895**
di cui Agenzia delle Entrate	*661*	*671*
di cui INPS conto di servizio	*179*	*176*
Contabilità speciali di Tesoreria Unica	**401**	**390**
di cui Regioni (inclusa sanità)	*166*	*164*
di cui Comuni	*54.593*	*52.425*
di cui enti sanitari	*121*	*117*
Totale	**1.857**	**1.847**

In termini di flussi finanziari, in base ai dati del conto riassuntivo del Tesoro, nel 2017 risultano incassi per circa 1.857,4 miliardi di euro e pagamenti per 1.847 miliardi valori prossimi a circa il 116 per cento del Prodotto interno lordo (PIL) di quell'anno (figura

[15] Sul punto si veda l'audizione del presidente dell'UPB sullo stato di attuazione della riforma della struttura del Bilancio dello Stato dell'11 luglio 2018.
Disponibile su: http://www.upbilancio.it/wp-content/uploads/2018/07/Audizione-strutt_bil.pdf

2). Se si considera che nel 2017 la spesa pubblica complessiva delle amministrazioni pubbliche è stata pari a circa il 48,7 per cento del PIL e le entrate sono state pari al 46,4 per cento[16] del PIL si comprende come i volumi d'incasso e pagamento rilevati in Tesoreria siano fortemente influenzati dal moltiplicarsi delle operazioni d'incasso e pagamento effettuate tra enti con conti detenuti presso la Tesoreria o che hanno come contropartita il Bilancio dello Stato (cd. giri interni di Tesoreria).

Riquadro 1 – Il regime di tesoreria unica e la sua evoluzione.

La tesoreria unica è stata sostanzialmente disciplinata dalla legge 468 del 1978 e ha assunto una configurazione stabile con la legge 720/1984. Per una categoria di enti, elencati nella legge, furono aperte presso le tesorerie provinciali apposite contabilità sulle quali affluirono e ancora le entrate proprie e i trasferimenti dal Bilancio dello Stato; tali risorse rappresentano disponibilità liquide "a vista", prelevabili dal tesoriere dell'Ente a fronte delle spese sostenute. Con questo meccanismo, le risorse pubbliche escono dalla disponibilità del Tesoro (creando fabbisogno di risorse finanziarie) solo dopo che sono effettivamente spese dagli enti assegnatari. In tale modello operativo, il tesoriere opera sui conti di Tesoreria addebitando o accreditando sugli stessi un unico importo che rappresenta il netto tra pagamenti e incassi effettuati dal tesoriere stesso il giorno precedente; le procedure di tesoreria non contengono pertanto informazioni circa la natura economica delle operazioni relative al settore delle Amministrazioni locali; tale dettaglio è tuttavia disponibile nella base dati SIOPE di cui si parlerà in seguito, alimentata con segnalazioni giornaliere extra-contabili effettuate dai tesorieri.

Tale regime ha subito, a partire dal 2000 e fino al 2011, un'attenuazione, consentendo agli enti di detenere le entrate proprie nei conti correnti aperti presso i rispettivi tesorieri bancari da utilizzare prioritariamente nei pagamenti, mentre le entrate provenienti direttamente o indirettamente dal Bilancio dello Stato (assegnazioni, contributi e quant'altro) e quelle derivanti da operazioni d'indebitamento, erano versate sui conti di Tesoreria.

L'attuale regime, definito regime di tesoreria unica "pura", è stato reintrodotto nel 2012 con il DL n.1/2012, in via transitoria fino al 31 dicembre 2014. Il regime è stato successivamente prorogato, da ultimo fino al 2021 con la legge di Bilancio per l'anno 2018.

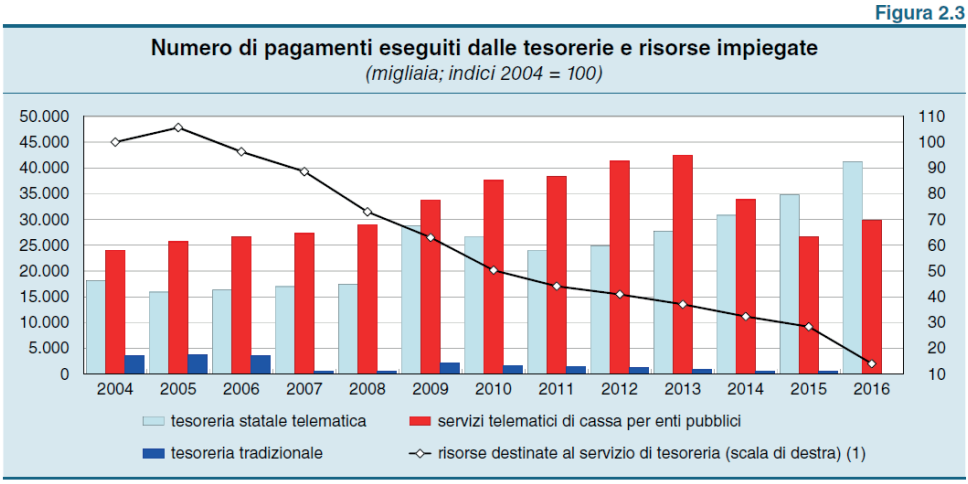
La reintroduzione del regime di tesoreria unica "pura" nel 2012 ha determinato afflussi in Tesoreria per circa 10 miliardi; la sua sospensione determinerebbe deflussi quantificati nella Relazione tecnica di accompagnamento al DDL di Bilancio 2018 in 6 miliardi.

[16] Dati Eurostat al 20 novembre 2018.

3.2 Informatizzazione delle procedure di tesoreria

Un altro elemento che ha influito in modo decisivo sull'attuale assetto dell'attività di tesoreria è rappresentato dalla progressiva digitalizzazione delle procedure d'incasso e pagamento, attuata prevalentemente a partire dalla metà degli anni duemila e conclusa recentemente con la piena attuazione del progetto della tesoreria statale telematica. Il processo d'informatizzazione delle procedure di tesoreria, gestito in piena sintonia con la Ragioneria Generale dello Stato e le altre amministrazioni, ha avuto due importanti ricadute sull'attività svolta dalla Banca d'Italia che sono rappresentate da:
una crescita esponenziale dei livelli di efficienza nella fornitura dei servizi di pagamento alle amministrazioni pubbliche. Nel corso degli anni è stato, infatti, possibile eseguire volumi sempre più elevati di operazioni con un numero via via inferire di risorse impiegate (vedi figura 3);
la creazione di basi dati operative, alimentate dalle procedure di incasso e pagamento, che consentivano la raccolta e il trattamento informatizzato di volumi molto elevati di dati sulle operazioni delle amministrazioni pubbliche.

Figura 3 – Volumi operativi di tesoreria e risorse impiegate – 2004 -2016



(1) Unità equivalenti a tempo pieno.

Unità equivalenti a tempo pieno (indice 2004 = 100); fonte: Relazione sulla gestione e sulle attività della Banca d'Italia 2017

Sfruttando i dati prodotti dalle procedure di tesoreria sono stati realizzati nel corso degli anni basi dati informative che hanno, tra l'altro, consentito lo sviluppo e il potenziamento dell'attività di rendicontazione e dell'attività di analisi sull'andamento della liquidità del Tesoro e del fabbisogno del settore statale.

Tale processo ha, dunque, rappresentato il presupposto per lo sfruttamento del potenziale informativo dei dati della Tesoreria. Lo sviluppo delle basi dati, inoltre, è stato perseguito anche mediante la raccolta di informazioni da altre fonti esterne per ottenere quei dettagli che non sono acquisibili dalle procedure di tesoreria.

4. Le Basi informative della Tesoreria dello Stato: una descrizione delle fonti, del contenuto, degli utilizzatori e delle finalità

Il patrimonio informativo di tesoreria si compone di una serie di basi dati di secondo livello ovvero alimentate da dati elementari ottenuti: *i)* dalle procedure per l'esecuzione dei pagamenti e l'acquisizione degli incassi (cd. fonti informative interne); *ii)* mediante flussi informativi sviluppati *ad hoc* e inviati alla Banca d'Italia dai soggetti che eseguono pagamenti e acquisiscono incassi per le amministrazioni pubbliche o partecipano a fasi di tali attività (cd. fonti informative esterne).
Le basi dati (di seguito *data base*) attualmente sviluppate dalla Banca d'Italia si sono formate nel corso degli anni in relazione alle esigenze informative richieste dell'esercizio dell'attività di tesoreria. A oggi i *data base* che costituiscono il patrimonio informativo della Tesoreria sono così individuati:
Datawharehouse delle Operazioni per conto del Tesoro (DWOPTES). Tale *data base* contiene le informazioni sulle operazioni rilevanti per il calcolo del fabbisogno del settore statale e della liquidità del Tesoro ottenute a partire dalle procedure di tesoreria. Ai fini dell'analisi e della previsione del fabbisogno del settore statale, i dati contenuti nel DWOPTES sono integrati con informazioni di maggiore dettaglio sulla natura di specifiche operazioni d'incasso e pagamento fornite da soggetti esterni alla Tesoreria. Tali informazioni sono archiviate nei due *data base* di seguito descritti:
data base della ripartizione degli incassi acquisiti mediante la procedura di Delega Unica (INCASSI DELEGA), procedura quest'ultima attraverso la quale sono acquisite la maggioranza delle entrate di natura fiscale.
Data base della rendicontazione delle operazioni effettuate in Tesoreria da Poste Italiane spa anche in qualità di tesoriere dello Stato e di altre amministrazioni pubbliche *(RENDICONTO POSTE).*
Datawharehouse delle entrate del Bilancio dello Stato (DW ENTRATE) che raccoglie le informazioni sugli incassi acquisiti al Bilancio dello Stato relativi sia a operazioni interne alla Tesoreria (es. pagamento imposte da parte di amministrazioni pubbliche) sia a operazioni con soggetti esterni alla Tesoreria (es. pagamento delle imposte da parte di cittadini e imprese).
Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici (SIOPE) che raccoglie le segnalazioni inviate dai tesorieri delle amministrazioni pubbliche concernenti le operazioni d'incasso e pagamento realizzate.

Base dati per la rendicontazione dell'attività di tesoreria (RENTERE), che contiene tutte le informazioni sulle operazioni d'incasso e pagamento eseguite nell'ambito dell'esecuzione del Bilancio dello Stato e a valere sui conti detenuti presso la Tesoreria.
Data base delle operazioni di pagamento (GENESI) che raccoglie le informazioni sullo stato dei pagamenti eseguiti dalla Banca d'Italia per soggetto beneficiario.
SIOPE+ che raccoglie le informazioni sulle singole operazioni d'incasso e pagamento delle amministrazioni pubbliche e dati di dettaglio di specifiche categorie di pagamenti quali quelli relativi alle fatture elettroniche e alle spese d'investimento.
Le principali caratteristiche dei *data base* di tesoreria (riepilogate nella tabella 1) e le relative potenzialità informative sono descritte in base alle seguenti caratteristiche:
la finalità di utilizzo dei dati, distinguendo tra attività di: analisi e previsione del fabbisogno del settore statale; monitoraggio e gestione della liquidità del Tesoro; rendicontazione dell'attività di tesoreria; gestione delle informazioni di dettaglio su incassi e pagamenti degli enti in regime di tesoreria unica, back office delle attività di tesoreria ecc.
Le fonti che li alimentano, distinguendo tra fonti interne e fonti esterne.
utilizzatore finale del dato, distinguendo tra interno o esterno.
Il tipo di dati che contengono e il loro livello di dettaglio (es. operazioni d'incasso e pagamento, classificazione economica dei pagamenti, natura fiscale o non fiscale dell'incasso ecc.).
La frequenza di aggiornamento del dato (es. dati relativi alla singola operazione, dato giornaliero, mensile ecc.).
La profondità in serie storica.
Nel seguito si forniscono informazioni di dettaglio sul contenuto e sulle finalità per le quali sono stati costituiti i *data base* della Tesoreria.

Tabella 1 – Caratteristiche dei data base della Tesoreria dello Stato

Basi dati	Finalità di utilizzo	Fonte dati	Utilizzatore	Tipologia Dati	Livello di dettaglio	Frequenza	Disponibilità dati
DWOPTES	Analisi e previsione del fabbisogno del settore statale e delle disponibilità liquidità del Tesoro	Procedure di tesoreria e flussi informativi esterni inviati da Agenzia delle Entrate (DB Ripartizione DELEGA UNICA) e da Poste Italiane spa (RENDICONTO Poste)	Interno	Incassi e Pagamenti (da e verso l'economia) classificati per procedura di pagamento e incasso	Conto di Tesoreria o capitolo/articolo di bilancio	Giornaliera	01/01/2010
Incassi Delega unica	Classificazione degli incassi acquisti in tesoreria mediante la procedura di Delega Unica	Flussi informativi inviati dall'Agenzia delle Entrate struttura di Gestione	Interno	Versamenti fiscali acquisiti mediante modello unico di versamento (cd. Delega Unica)	capitolo/articolo per Erario,/comparto soggetto impositore (es. comuni)	Mensile	01/01/2010
Rendiconto Poste	Classificazione delle operazioni d'incasso e pagamento eseguita da Poste Italiane spa in Tesoreria	Flussi informativi inviati da Poste Italiane spa	Interno	Operatività interbancaria, rendicontazione Poste e raccolta postale	Tipo operazione, versamenti e prelievi per Conto	Giornaliera	01/01/2006
DWEntrate	Monitoraggio delle entrate acquisite al Bilancio dello Stato	Procedure di tesoreria e flussi della Rendicontazione ufficiale di tesoreria	Interno	Entrate di Bilancio dello Stato	capitolo/articolo	Giornaliera	01/01/2010
SIOPE	Monitoraggio delle operazioni d'incasso e pagamento degli enti pubblici	Segnalazioni inviate dal tesoriere dell'ente pubblico mediante codifica uniforme	Esterno	Incassi e Pagamenti degli enti della PA	Codice gestionale SIOPE	Giornaliera	01/01/2008
Rendicontazione	Fornire dati ufficiali sulle operazioni di tesoreria eseguite dalla Banca d'Italia, sulle disponibilità del Tesoro, sui saldi dei conti accessi presso la Tesoreria e sui depositi	Procedure di tesoreria	Esterno	Incassi e pagamenti di Bilancio e Tesoreria e saldo dei depositi	Singolo movimento	Giornaliera	01/01/2000
GENESI	Conoscere lo stato di un pagamento	Procedure di tesoreria	Interno	Pagamenti di Bilancio e Tesoreria	Codice fiscale beneficiario	Giornaliera	01/01/2014
SIOPE+	Monitoraggio della finanza pubblica e dei tempi di pagamento dei debiti commerciali delle amministrazioni pubbliche	Ordinativi d'incasso e pagamento scambiati tra amministrazioni pubbliche e tesorieri. Informazioni acquisite dalla Piattaforma dei crediti commerciali	Esterno	Incassi e pagamenti degli enti aderenti alla piattaforma con un elevato dettaglio informativo	Singola operazione d'incasso e pagamento per ente	Giornaliera	Dati partire dal 2018

La base dati informativo statistica delle operazioni per conto del Tesoro (DWOPTES), utilizzata dal 2010, acquisisce e archivia giornalmente in un database ORACLE le operazioni d'incasso e pagamento effettuate dalla Tesoreria statale che determinano una variazione del saldo del conto disponibilità del Tesoro. I dati raccolti nel DWOPTES sono utilizzati:

- a supporto dell'attività di gestione della liquidità del Tesoro e dell'assunzione delle scelte sulla politica di emissione e rimborso del debito pubblico;
- per l'analisi a consuntivo e per le previsioni sull'andamento del fabbisogno del settore statale[17].
- Il processo che alimenta il DWOPTES prevede l'acquisizione quotidiana di dati da:
- le singole operazioni d'incasso e pagamento (realizzate in via prioritaria dalle procedure informatiche[18]);
- il *data base* della rendicontazione dell'attività di tesoreria[19] descritto successivamente;
- in via residuale, dalla procedura che esegue le operazioni di pagamento e incasso realizzate presso le sedi territoriali della Tesoreria nelle filiali provinciali della Banca d'Italia (cd. procedura "sportello")[20].

I dati delle singole operazioni sono acquisiti su base giornaliera dalle procedure e archiviati mediante processi di elaborazione e aggregati in base a:

---

[17] Il fabbisogno del settore statale è un saldo di finanza pubblica che esprime il fabbisogno di liquidità che il settore pubblico richiede, in un dato periodo di tempo, agli altri settori istituzionali (imprese, famiglie, resto del monto e altre amministrazioni pubbliche non appartenenti al settore statale). Il fabbisogno del settore statale rappresenta una *proxy* dell'andamento del fabbisogno del settore pubblico (dal quale differisce prevalentemente per il diverso perimetro di enti alla base del suo calcolo) e dell'indebitamento netto (dal quale differisce oltre che per il perimetro delle amministrazioni alla base del calcolo anche per il diverso criterio di calcolo: competenza economica nel caso dell'indebitamento e cassa nel caso del fabbisogno del settore statale).

[18] Cfr. paragrafo 3.2. Nell'ambito delle procedure che eseguono pagamenti e acquisiscono incassi, le più rilevanti per volumi d'importi trattati sono rappresentate da: la procedura telematica che esegue i mandati delle amministrazioni pubbliche (procedura Mandato informatico), la procedura per il pagamento di spese che si ripetono con cadenza periodica come ad esempio gli stipendi del personale statale (procedura Spese fisse), la procedura per il pagamento delle spese da parte di enti decentrati che detengono conti presso la tesoreria (procedura Contabilità Speciali telematiche), la procedura per il regolamento quotidiano delle operazioni d'incasso e pagamento eseguite dagli enti in regime di tesoreria unica (procedura tesoreria unica telematica), la procedura per l'esecuzione dei servizi di cassa per l'INPS (procedura INPS) la procedura che acquisisce i bonifici in entrata (procedura Bonifici di entrata) e la procedura che acquisisce i versamenti dei contribuenti relativi al pagamento di imposte e tributi effettuati mediante il modello di delega unica (Procedura Delega Unica).

[19] Procedura RENTERE. Sono acquisiti i dati relativi alle operazioni di emissioni e rimborsi del debito pubblico (BTP, CCT, CTZ e BOT) incluso il pagamento delle cedole nonché per i titoli di "puro sconto" (CTZ e BOT) il differenziale tra valore di emissione e rimborso scritturato in tesoreria.

[20] La procedura "sportello", avviata nel 1995, identifica esclusivamente operazioni di tipo "manuale" connesse alla gestione di titoli cartacei o disposizioni d'incasso cartaceo. In modo residuale la procedura

- la tipologia dell'operazione (incasso e di pagamento);
- la natura dell'operazione (su conti accesi presso la tesoreria o riferibili al Bilancio dello Stato);
- il tipo di operazione (emissione e rimborso di Titoli di Stato, prestiti esteri, passività finanziarie e relativi interessi).
- Il contenuto informativo dei dati archiviati nel DWOPTES è, sinteticamente, rappresentato nella tabella 2.

Tabella 2 – Contenuto del data base delle operazioni per conto del Tesoro

Tipologia	**Dettaglio informativo**
Pagamenti da Bilancio (verso l'economia)	Ministero/Capitolo/Articolo
Pagamenti da contabilità speciali (verso l'economia)	Contabilità Speciale
Prelievi degli enti di tesoreria unica	Conto di TU
Altri Pagamenti (es. conto sospeso collettivi)	-
Incassi a Bilancio	Capitolo/articolo
Incassi su contabilità speciali (inclusa delega unica)	Contabilità Speciale
Versamenti sui conti di TU	Conto di TU
Operazioni di gestione del debito pubblico	Tipo strumento di debito
Operazioni OPTES di gestione a liquidità del Tesoro	-

Il DWOPTES raccoglie, dunque, il contenuto informativo minino comune a tutte le procedure di tesoreria. Tali informazioni sono organizzate in set di serie storiche relative alle operazioni d'incasso e pagamento giornaliere individuate in base alla tipologia del conto di tesoreria (es. conti di contabilità speciali o contabilità speciali di tesoreria unica) e/o alla procedura che ha originato il dato. I dati contenuti nel DWOPTES consentono di ricostruire il fabbisogno del settore statale e la variazione del conto disponibilità e rappresentano la principale fonte di riferimento per la predisposizione di curve previsionali sull'andamento di tali due aggregati. Utilizzando i dati presenti nel DWOPTES sono, inoltre, realizzati report informativi periodici inviati al Ministero dell'Economia e delle Finanze[21] nell'ambito dell'attività di gestione della liquidità del Tesoro e note informative interne alla Banca d'Italia sull'andamento mensile del fabbisogno del settore statale.

gestisce la finalizzazione di operazioni della "tesoreria telematica".

[21] In particolare, i dati contenuti nel DWOPTES sono utilizzati per la realizzazione di note interne sull'andamento del fabbisogno del settore statale e della liquidità del Tesoro, per l'invio di stime sull'evoluzione dei *government deposits* alla Banca Centrale Europea e per la redazione di report settimanali inviati al Ministero dell'Economia e delle finanze (Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e Dipartimento del Tesoro) per la gestione del conto disponibilità del Tesoro.

I dati presenti nel DWOPTES non consentono la ricostruzione puntuale delle cause economiche che portano alla formazione del fabbisogno del settore statale[22] in quanto il dato sulla natura economica dell'operazione d'incasso e pagamento non è disponibile per tutte le procedure d'incasso. Tuttavia l'integrazione dei dati delle procedure e delle anagrafiche di Tesoreria consente la realizzazione di strumenti di rappresentazione multidimensionale dei dati relativi alle operazioni d'incasso e pagamento (i cosiddetti "cubi") che assicurano lo sfruttamento, per ciascuna serie storica, del massimo dettaglio informativo disponibile. A titolo di esempio si segnala che i cubi relativi alle procedure di pagamento del Bilancio contengono le informazioni sulla natura economica delle operazioni d'incasso e pagamento realizzate e informazioni di dettaglio sulla funzione o centro di responsabilità cui l'operazione d'incasso e pagamento si riferisce. Con riguardo alle operazioni realizzate a valere sui conti di Tesoreria è possibile aggregare i dati per tipologia del conto di tesoreria (es contabilità speciali di tesoreria unica per comparto di appartenenza) o per ambito geografico.

Come sarà chiarito in seguito (paragrafo 5) la ricostruzione della natura economica degli incassi e dei pagamenti archiviati nel DWOPTES è un obiettivo ricompreso nel progetto di sviluppo del patrimonio informativo di Tesoreria (cd. Tesoreria informativa) che richiede la preventiva integrazione delle informazioni disponibili in altri *data base* di Tesoreria (es. SIOPE per le operazioni degli enti in regime di tesoreria unica).

Data base della ripartizione degli incassi acquisiti mediante la procedura di Delega Unica (DB INCASSI DELEGA)

Le imposte e i contributi versati da imprese e cittadini mediante il modello unico di versamento (cd. Delega Unica) rappresentano oltre il 90% dei versamenti fiscali incassati in Tesoreria. Tali versamenti si riferiscono, in via prevalente, a imposte e tributi erariali, ai versamenti contributivi e a una parte rilevante delle imposte e dei tributi locali. L'incasso in Tesoreria degli importi pagati dai contribuenti avviene mediante una procedura telematica (la procedura Delega Unica) che acquisisce per ciascun intermediario il versamento del saldo giornaliero delle deleghe pagate dai propri correntisti. Gli importi sono versati su un conto di Tesoreria dedicato senza alcuna informazione sul soggetto beneficiario del versamento (es. Il Bilancio dello Stato per i tributi erariali, l'ente locale per i tributi locali, l'ente di previdenza per le entrate contributive ecc.) o della causale del versamento da parte del contribuente (l'imposta, il tributo o il contributo versato).

In un momento successivo al versamento in Tesoreria del saldo giornaliero[23], l'Agenzia delle Entrate invia un flusso informatico (procedura ripartizione Delega unica) alla

[22] I dati sulla natura economica dell'operazione d'incasso e pagamento sono, infatti, disponibili solo per i pagamenti a valere sul Bilancio dello Stato.

[23] Di norma, 2 giorni successivi alla data di afflusso alla Tesoreria statale.

Banca d'Italia in base al quale si procede all'imputazione al Bilancio dello Stato per ciò che attiene agli incassi erariali ovvero all'accredito delle contabilità speciali o dei conti di Tesoreria intestati agli enti percettori (enti di previdenza, enti locali, conti di evidenza – IRAP e addizionali IRPEF ecc.) per le altre tipologie d'incasso non riconducibili direttamente al Bilancio dello Stato. Tale flusso informativo indica la tipologia e il soggetto destinatario dell'incasso ma non include alcun riferimento alla data nella quale l'incasso oggetto della ripartizione è stato versato in Tesoreria.
Per effetto di tale meccanismo di funzionamento la Banca d'Italia non dispone delle informazioni di dettaglio sulla composizione e natura dei versamenti fiscali acquisiti su base giornaliera (es. capitolo/articolo).
Allo scopo di ricostruire, su base mensile, la natura dei versamenti fiscali acquisiti in Tesoreria mediante la procedura di Delega Unica è stato realizzato il *data base* INCASSI DELEGA, alimentato dalle informazioni di dettaglio trasmesse giornalmente dall'Agenzia delle Entrate, che contiene i dati mensili distinti per capo/capitolo/articolo delle entrate al Bilancio dello Stato, delle entrate contributive per ente percettore e dei tributi locali per tipologia di imposta e tassa. Tali dati sono disponibili a partire dal 2009 e supportano l'analisi e la previsione del fabbisogno del settore statale e della liquidità del Tesoro.
L'integrazione dei dati del *data base* degli incassi fiscali acquisiti mediante Delega Unica, opportunamente integrato con i dati sulle entrate fiscali acquisite mediante le altre procedure di tesoreria con riversamento diretto al capitolo e articolo del Bilancio dello Stato consente una rappresentazione pressoché esaustiva dell'andamento degli incassi fiscali.
Data base della rendicontazione delle operazioni effettuate in Tesoreria da Poste Italiane spa (DB RENDICONTO POSTE)
Un ulteriore base dati sviluppata a partire da flussi informativi inviati da soggetti esterni alla Tesoreria è rappresentata dal *data base* che raccoglie informazioni di dettaglio sulle operazioni giornaliere compiute presso la Tesoreria dalla società Poste Italiane spa per la copertura del proprio fabbisogno finanziario giornaliero[24].
Il complesso delle informazioni contenute nel *data base* è utilizzato per le attività di analisi e previsione del fabbisogno del settore statale e della liquidità del Tesoro.
I dettagli informativi contenuti nel DB RENDICONTO POSTE consentono di ricostruire per importo e tipologia le operazioni che hanno determinato il prelievo o il versamento

[24] La particolare natura giuridica di Poste italiane spa fa si che questa non possa detenere liquidità al di fuori della tesoreria statale, salvo limitati importi sul proprio conto di gestione presso la Banca d'Italia; in quest'ottica le esigenze di liquidità sono assicurate dalla sovvenzione postale. Tale strumento consiste in un prelievo effettuato da Poste italiane spa presso la tesoreria di norma entro la tarda mattinata; solo il giovedì, Poste italiane spa può versare in tesoreria le proprie eccedenze di liquidità, eccedenze date da un surplus di fondi registrato nei sistemi di regolamento ovvero presso la propria cassa "contante".

effettuato da Poste Italiane spa in Tesoreria mediante un'unica operazione giornaliera, distinguendo tra:

- pagamento di pensioni ai titolari di conti Banco Posta;
- estinzione e/o apertura di strumenti di raccolta postale (libretti postali);
- operazioni finanziarie proprie;
- movimenti sui conti intestati agli enti "pubblici".

La struttura delle informazioni contenute nel *data base* riflette, inoltre, le differenti operazioni che hanno determinato il fabbisogno giornaliero di liquidità della società e possono essere così classificate:

- operazioni effettuate nei sistemi di regolamento interbancario[25];
- i prelievi di contante presso Banca d'Italia, funzionali allo svolgimento del servizio di "sportello" a favore di soggetti privati (pensionati, correntisti Bancoposta).

In tabella 3 si riporta una breve sintesi dei dati disponibili.

Tabella 3 – Contenuto del data base delle operazioni per conto del Tesoro

Tipologia	**Dettaglio informativo**
Sistemi di regolamento	Sistema/operazione
Convenzione Poste/MEF	Tipologia movimento e conto
Raccolta Postale	Importo

Datawharehouse delle entrate del Bilancio dello Stato (DW ENTRATE)

Il DW ENTRATE contiene informazioni di dettaglio sui versamenti giornalieri effettuati al Bilancio dello Stato. I dati contenuti nel DW ENTRATE sono acquisiti quotidianamente da un flusso telematico prodotto dalle procedure di tesoreria finalizzate a rendere conto delle operazioni d'incasso e pagamento realizzate dalla Banca d'Italia in qualità di Tesoriere dello Stato e soggetto detentore della liquidità del Tesoro (si veda di seguito il *data base* RENTERE).

I dati contenuti nel DW ENTRATE, disponibili dal 2010, presentano un elevato livello di dettaglio e granularità consentendo, infatti, di risalire per ogni singolo versamento a capo, capitolo e articolo del Bilancio dello Stato alle seguenti informazioni:

- importo del versamento;
- data del versamento;
- filiale territoriale che ha acquisito l'incasso;

[25] I sistemi di regolamento interbancari presi in esame sono: la compensazione nazionale dei recapiti (CNR), la piattaforma STEP2, i bonifici d'importi rilevanti per conto della clientela (BIR) e per i riversamenti fiscali (BIR du) regolati su Target2. In ultimo tiene conto della movimentazione del contante, o circolante, per analizzare i pagamenti e gli incassi effettuati a favore della clientela di Poste italiane spa.

- numero, data di emissione e tipologia della quietanza di versamento;
- natura dell'incasso (distinguendo tra conto competenza e conto residui);
- data di invio del flusso informativo relativo al versamento.

Il *data base* tiene traccia in maniera strutturata delle rettifiche effettuate ex post sui singoli versamenti (variazione d'importo e di capitolo/articolo di imputazione), che possono essere effettuate fino a quattro mesi successivi alla data di chiusura dell'esercizio.

Le rettifiche sono archiviate con riferimento alla singola operazione consentendo la ricostruzione puntuale, a una specifica data di riferimento, del dato sulle entrate al Bilancio dello Stato.

Le informazioni contenute nel DW ENTRATE sono utilizzate internamente nell'ambito dell'analisi di finanza pubblica per monitorare l'andamento delle entrate acquisite al Bilancio dello Stato.

Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici (SIOPE)

Il sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici SIOPE raccoglie e storicizza giornalmente incassi e pagamenti degli enti pubblici. Il sistema è operativo dal 2006 e ha incluso progressivamente le principali categorie di enti pubblici, fino a raggiungere una copertura rilevante dal 2009.

SIOPE rappresenta un'importante fonte per il monitoraggio degli aggregati di cassa ed è utilizzato per la produzione di report e statistiche ufficiali quali:

- il conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche, che il MEF presenta al Parlamento;
- la stima di alcune voci di entrata o di uscita
- il calcolo dell'indebitamento netto delle amministrazioni locali da parte dell'Istat relativo all'anno precedente ai fini della notifica sull'indebitamento netto delle amministrazioni pubbliche;
- la relazione della Corte dei Conti sugli andamenti della finanza locale.

Il sistema è alimentato da flussi informatici che i tesorieri bancari degli enti trasmettono giornalmente alla Banca d'Italia attraverso la rete nazionale interbancaria (RNI) e che contengono il dettaglio degli incassi e dei pagamenti della giornata contabile appena conclusa.

SIOPE registra incassi e pagamenti di ogni pubblica amministrazione aggregati per "codice gestionale"; il sistema di codifica, specifico per ogni categoria, è collegato alla classificazione economica utilizzata per la redazione delle statistiche della contabilità nazionale e alla classificazione ARCONET per gli enti che hanno adottato il nuovo sistema contabile "armonizzato" definito dal D.Lgs. n. 118 del 2011.

Oltre ai flussi relativi agli incassi e ai pagamenti della giornata, i tesorieri trasmettono anche i flussi contenenti eventuali variazioni su incassi e pagamenti relativi a date contabili precedenti. Tali rettifiche possono essere trasmesse solo su date

dell'anno in corso e dell'anno precedente. Le variazioni vengono per lo più utilizzate per regolarizzare le cosiddette *"carte contabili"* che nascono da operazioni rilevate con una codifica provvisoria (codice '9999') e sono poi successivamente modificate dopo aver acquisito le informazioni per la loro corretta imputazione.
Pertanto, i dati contenuti nel SIOPE, sebbene acquisiti in tempo reale, sono soggetti a successive variazioni.
Oltre ai flussi giornalieri, è previsto un flusso mensile relativo alle disponibilità liquide complessive dell'ente, che il tesoriere trasmette al SIOPE entro il 20 del mese successivo a quello di riferimento.
I dati elaborati dal sistema SIOPE sono disponibili sul sito www.siope.it, reso pubblico dal giugno 2014[26]. Il sito permette di: 1) visualizzare i dati con il massimo livello di dettaglio disponibile (codice gestionale per singolo ente); 2) visualizzare dati aggregati per comparto o area geografica; 3) effettuare download "massivi" dei dati per finalità di analisi e ricerca.
Base dati per la rendicontazione dell'attività di tesoreria (RENTERE)
La base dati per la rendicontazione dell'attività di tesoreria è finalizzata alla produzione di report informativi definiti nell'ambito degli obblighi di rendicontazione definiti dalle norme di contabilità dello Stato (art. 604 del Regio Decreto del 23/05/1924 n. 827 e successive modificazioni).
Attualmente la gestione e la produzione dei dati relativi alla rendicontazione sono garantite dal sistema "RENTERE" introdotto nel 2000 che realizza le seguenti attività:
rende omogenee le modalità di stoccaggio dei dati relativi a tutte le operazioni d'incasso e pagamento realizzate dalle procedure di tesoreria che presentano al momento ancora alcuni elementi di diversità. A tale scopo, nel corso di ciascuna giornata, i dati provenienti dalle procedure di tesoreria sono archiviate nella base dati della rendicontazione che utilizza il sistema SAP;

- consente la conservazione e la reperibilità duratura delle informazioni acquisite in base dati;
- permette la produzione di report informativi per gli interlocutori istituzionali (MEF, Corte dei conti) in base agli standard definiti dalle norme di contabilità dello Stato.

I principali elementi che caratterizzano i dati contenuti nel DB RENTERE sono:

- la completezza dei dati. Il *data base* contiene i dati elementari di tutte le operazioni eseguite dalla Banca d'Italia nella sua qualità di tesoriere[27] relativi alle

[26] In base a quanto previsto dal DL 66/2014 (e successivo DM 30 maggio 2014).

[27] Non vi sono contenuti, pertanto, i dati elementari delle operazioni eseguite dai tesorieri bancari degli enti di tesoreria unica che confluiscono in SIOPE.

operazioni d'incasso e pagamento e alle operazioni di costituzione e svincolo dei depositi in contanti e in titoli. I dati contenuti nel DB RENTERE si riferiscono sia alle operazioni realizzate nell'ambito della gestione del Bilancio dello Stato sia a quelle di Tesoreria (contabilità speciali, tesoreria unica, conti di sospeso). I dati contenuti nel *data base* RENTERE si riferiscono sia alle operazioni d'incasso e pagamento che determinano una variazione della liquidità del Tesoro (cd. "*movimenti rilevanti*"[28] rilevati anche del DW OPTES) sia alle operazioni non rilevanti ai fini della variazione della liquidità (cd. giri contabili interni);

- l'ufficialità. Rappresenta la principale fonte dei dati prodotti verso l'esterno (MEF – Ragioneria Generale dello Stato e organismi di controllo quali la Corte dei conti). Sulla scorta dei prodotti di massima aggregazione generati dalla base dati (bilancio mensile e conto complementare) sono redatti sia il Conto Riassuntivo del Tesoro pubblicato mensilmente sulla Gazzetta Ufficiale, sia il Rendiconto Generale dello Stato annualmente parificato dalla Corte dei conti. Sulla base dei medesimi dati la Banca d'Italia giustifica annualmente alla Corte dei conti il proprio operato di agente contabile nel giudizio di conto che viene aperto con la presentazione del conto giudiziale;
- la profondità temporale. I dati sono conservati nell'archivio a partire dall'anno 2000; la reperibilità in linea è pari a 30 mesi, ma per i periodi precedenti vi sono funzionalità per il ripristino dei dati che restano reperibili attraverso elementi di sintesi non archiviati;
- la presenza di elementi di classificazione economica. Sono presenti, di norma, elementi di classificazione economica. In particolare le procedure di pagamento realizzate nell'ultimo periodo hanno prestato particolare attenzione alla presenza di dati di classificazione come es. il Codice Oggetto della Spesa (COS).

Data base delle operazioni di pagamento (GENESI)

Il *data base* GENESI è stato realizzato nel 2014 per rispondere alle richieste da parte di creditori dello Stato che interessavano la Banca d'Italia per conoscere lo status dei pagamenti in loro favore. Esso consiste in un unico *data base* che contiene i dati normalizzati per singolo pagamento delle diverse procedure di tesoreria.

Attraverso GENESI, conoscendo il codice fiscale o la partita IVA del beneficiario, è possibile risalire a una serie d'informazioni di dettaglio sui pagamenti eseguiti dalla Banca d'Italia tra cui, oltre all'importo e allo stato del pagamento è possibile risalire all'amministrazione ordinante, alla procedura di pagamento utilizzata e al tipo di strumento di pagamento utilizzato (il titolo di spesa).

[28] Si definiscono movimenti rilevanti le operazioni d'incasso e pagamento a valere sul Bilancio dello Stato o sui conti di Tesoreria che determinano una variazione del saldo del conto disponibilità.

5. Le direttrici dello sviluppo dell'attività di tesoreria svolta dalla Banca d'Italia

Lo sviluppo del patrimonio informativo di Tesoreria rappresenta una priorità per la Banca d'Italia che ha previsto, nell'ambito del piano strategico per il triennio 2017 – 2019, una linea d'azione con l'obiettivo di contribuire a semplificare e rendere più tempestivi i pagamenti pubblici e di potenziare le analisi dei flussi finanziari pubblici.
Si legge nel piano strategico che: "*La Banca d'Italia, in collaborazione con il Ministero dell'Economia e delle finanze (MEF), ha promosso innovazioni tecnologiche e semplificazioni normative del servizio di tesoreria dello Stato; il passaggio alla tesoreria telematica ha migliorato l'efficienza del servizio, reso i controlli più efficaci e i pagamenti più tempestivi.*
Completato questo processo, l'azione della Banca rimane orientata a fornire collaborazione al MEF per utilizzare al meglio le informazioni sugli incassi e sui pagamenti pubblici, in modo da soddisfare la domanda di maggiore trasparenza sulla spesa pubblica e contribuire, attraverso procedure d'incasso e pagamento innovative, ad accrescere l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa.
In particolare è stato avviato lo sviluppo della piattaforma SIOPE+ che consentirà di migliorare il monitoraggio dei tempi di pagamento dei debiti commerciali delle amministrazioni innalzando il livello d'innovazione dei pagamenti pubblici.
Dopo aver sviluppato la piattaforma, la Banca ne seguirà la gestione fornendo assistenza agli enti e ai tesorieri che vi aderiranno e presidiando la qualità e la completezza dei dati raccolti".
Le direttrici dello sviluppo dell'attività di tesoreria delineate nel piano strategico si sostanziano, dunque, in due principali interventi:

- la realizzazione e gestione della piattaforma SIOPE+;
- lo sviluppo delle potenzialità del patrimonio informativo di Tesoreria attualmente disponibile.

Tali attività sono descritte in dettaglio nei paragrafi seguenti.

5.1 Il SIOPE+ e il nuovo modello di sviluppo dell'attività di tesoreria

Le finalità perseguite con il SIOPE+
Come accennato in precedenza, la base dati SIOPE non contiene informazioni di dettaglio sulle singole operazioni di incasso e pagamento delle amministrazioni locali che sono invece detenute dai tesorieri o cassieri degli enti pubblici.
Ciò se è sufficiente da un punto di vista macro per le elaborazioni dei principali andamenti di finanza pubblica, non è invece, utile per analisi settoriali della spesa pubblica e soprattutto per rilevare l'attività e i tempi di pagamento delle fatture commerciali.
È per tale ragione che nel 2016 la Ragioneria Generale dello Stato d'intesa con la Ban-

ca d'Italia e l'AGID, ha proposto di far evolvere la base dati SIOPE in un'infrastruttura in grado di raccogliere tutti gli incassi e i pagamenti degli enti con l'obiettivo specifico di monitorarne i tempi di pagamento.

Il ritardo nei tempi di pagamento dei debiti commerciali delle amministrazioni pubbliche è un fenomeno che ha caratterizzato (e in parte caratterizza ancora) la finanza pubblica italiana negli ultimi anni.

Storicamente i tempi di pagamento di tali debiti, stimati in base a indagini campionarie[29], risultano superiori a quelli previsti dalla direttiva comunitaria e recepiti dalle norme nazionali (di regola 30 giorni dalla ricezione della fattura, 60 per gli enti del settore sanitario).

Il perdurare di una strutturale condizione di mancato rispetto della Direttiva Comunitaria sui tempi di pagamento ha determinato l'avvio di una serie d'iniziative[30] da parte della Commissione Europea che hanno portato nel dicembre del 2017 al deferimento dell'Italia alla Corte di giustizia europea a causa di ritardi nei tempi di pagamento delle AP, che risultavano ancora di gran lunga superiori alle previsioni normative dell'Unione.

Con l'obiettivo di ridurre i tempi di pagamento delle AP e renderli coerenti con le prescrizioni normative, gli interventi posti in atto sono stati in primo luogo finalizzati a fornire agli enti le risorse finanziarie necessarie per il pagamento dello stock di debito

---

[29] Le principali indagini campionarie sui tempi di pagamento delle amministrazioni pubbliche sono condotte dalla Banca d'Italia e dalla società *Intrum Justitia*. Sono inoltre molteplici le associazioni di categorie che sviluppano indagini settoriali sui tempi di pagamento delle amministrazioni pubbliche, tra queste si citano a titolo esemplificativo: Farmindustria sui tempi di pagamento alle imprese farmaceutiche; AssoBiomedica che ha stimato i tempi di pagamento delle amministrazioni pubbliche alle imprese che operano nel settore sanitario; ANCE per i tempi medi di pagamento alle imprese del settore edile.

[30] Nei primi mesi del 2014 la Commissione ha contestato all'Italia il mancato rispetto della Direttiva e ha comunicato l'avvio della prima fase (cosiddetta *EU pilot*) propedeutica all'apertura della procedura d'infrazione nei confronti dell'Italia. Alla fine di marzo del 2014, giudicando insoddisfacenti le risposte fornite dal Governo italiano, la Commissione ha annunciato l'invio di una lettera di messa in mora dell'Italia, propedeutica all'apertura di un procedimento d'infrazione, cosa che accadeva il 18 giugno 2014. Si legge sul sito della Commissione: *"According to the Commission's information, Italy is not applying the Directive correctly in practice. The Commission has received a number of complaints which highlighted the fact that in Italy the public authorities take on average 170 days to make payments for services or goods provided, and 210 days for public works. Moreover, some Italian public bodies use contracts that apply interest rate terms to late payments which are clearly lower than the interest rate required by the Directive (which must be at least 8% above the European Central Bank's reference rate). The Commission was also informed that some Italian public bodies postpone the issue of work progress reports in order to enable them to delay payments that are due to be made to companies performing public works."* Nell'agosto dello stesso anno il Governo italiano ha risposto con un articolato documento ai rilievi della Commissione, indicando le iniziative intraprese sul piano normativo, organizzativo e procedurale per risolvere il problema dei ritardi. La Commissione ha chiesto di ricevere un aggiornamento bimestrale su tali iniziative. A tali iniziative è seguito nel febbraio 2017 l'invio di un parere motivato, secondo *step* della procedura d'infrazione, con il quale è stato dichiarato l'inadempimento dell'Italia agli obblighi della Direttiva per il persistere di ritardi di pagamento. Infine nel dicembre 2017 la Commissione europea ha deferito l'Italia alla Corte di giustizia europea a causa dei ritardi nei tempi di pagamento delle AP, ancora di gran lunga superiori alle previsioni normative dell'Unione.

commerciale non fisiologico accumulato[31]. Un secondo tipo d'interventi ha avuto come obiettivo il miglioramento delle condizioni finanziare delle imprese fornitrici, perseguito attraverso misure che ne hanno favorito lo smobilizzo presso imprese finanziarie e l'utilizzo in compensazione di debiti di natura fiscale. In tal senso è stata realizzata un'infrastruttura telematica, la piattaforma di certificazione dei crediti (ora piattaforma dei crediti commerciali o PCC), per la certificazione da parte delle AP dei crediti commerciali vantati dalle imprese[32].

Altri interventi hanno riguardato il sistema contabile degli enti e i vincoli ai pagamenti connessi con le disposizioni normative[33].

È nell'ambito di tali iniziative che a partire dal 2016 il MEF e la Banca d'Italia hanno esplorato la possibilità di realizzare una piattaforma telematica in grado di acquisire e integrare in maniera automatica le informazioni necessarie per il monitoraggio dei flussi finanziari pubblici e dei debiti commerciali. Tale iniziativa si è concretizzata nella realizzazione del sistema informativo, denominato SIOPE+ che ha l'ambizioso obiettivo di tracciare l'intero ciclo attivo e passivo delle risorse finanziarie delle pubbliche amministrazioni creando le premesse per: *i)* la misurazione dei tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni e *ii)* il puntuale monitoraggio dei flussi finanziari di finanza pubblica (cassa).

Il SIOPE+ nasce dall'esperienza di realizzazione e gestione del sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici (SIOPE) e ne rappresenta un superamento nella misura in cui prevede:

- una nuova architettura nei rapporti tra amministrazioni pubbliche e sistema bancario basata sulla realizzazione di uno standard di colloquio unico per tutti gli enti;

---

[31] Con tre differenti decreti legge, il n. 35 e il n. 102 del 2013 e il n. 66 del 2014 sono state stanziate risorse o forniti spazi finanziari di spesa per complessivi 60 miliardi da impiegare per il pagamento dei debiti scaduti ai propri fornitori.

[32] Con la certificazione del credito rilasciata dalla pubblica amministrazione mediante la piattaforma, l'ente pubblico debitore dichiara che il credito vantato dall'impresa fornitrice è certo (ovvero esiste un contratto perfezionato o un impegno di spesa o una registrazione nelle scritture contabili dell'ente), liquido (ovvero quantificabile nell'ammontare) ed esigibile (ovvero non esistono elementi impeditivi all'incasso da parte dell'impresa). L'ottenimento della certificazione agevola il processo di smobilizzo dei crediti vantati dalle imprese nella misura in cui: facilità l'attività di cessione agli istituti specializzati nell'attività di *factoring* (riducendone anche i costi); consente, per i crediti vantati nei confronti dell'erario, la compensazione con debiti di natura fiscale.

[33] In particolare, nell'ambito del processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche territoriali: *i)* si è posto un argine alle errate prassi contabili di iscrivere in bilancio entrate di dubbio o difficile incasso che potevano creare tensioni finanziare all'ente e *ii)* è stato aumento il contenuto informativo del sistema contabile prevedendo l'indicazione in bilancio dell'ammontare dei debiti di natura commerciale presenti alla data di chiusura dell'anno. Inoltre, la legge di stabilità per il 2016 ha disposto il superamento del Patto di stabilità interno e l'introduzione dell'obbligo del pareggio di bilancio per i Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni eliminando i potenziali effetti distorsivi sul pagamento della spesa per interessi.

- un ampliamento del contenuto informativo disponibile sulle operazioni d'incasso e pagamento delle amministrazioni pubbliche
- l'integrazione di *data base* e fonti informative gestite da più enti, con contenuto disomogeneo e alimentati da differenti fonti informative.

Caratteristiche e funzionamento del SIOPE+

L'infrastruttura SIOPE+ si basa su una piattaforma che, attraverso servizi web, intermedia tutti i flussi informativi relativi alle operazioni d'incasso e pagamento[34] scambiati tra le amministrazioni pubbliche e i rispettivi tesorieri/cassieri.

L'infrastruttura, gestita dalla Banca d'Italia si interpone tra le amministrazioni pubbliche e i rispettivi tesorieri nello scambio delle informazioni relative alle singole operazioni d'incasso e pagamento. Più chiaramente, con riferimento per esempio a un'operazione di pagamento andata a buon fine, l'attuale funzionamento della piattaforma prevede che le informazioni necessarie all'esecuzione del pagamento siano inviate dall'ente pubblico alla piattaforma SIOPE+ che provvede, superati i controlli di coerenza, a trasmetterle al tesoriere, il quale, dopo aver eseguito l'operazione comunicherà l'esito al SIOPE+ che la inoltrerà all'ente.

L'interposizione della piattaforma SIOPE+ nello scambio di flussi tra ente e suo tesoriere consente di intercettare in modo puntuale (ovvero per singola operazione) la totalità delle operazioni d'incasso e pagamento delle amministrazioni pubbliche aderenti alla piattaforma.

La realizzazione di un nodo centrale che acquisisce e smista tutti i flussi informativi relativi alle operazioni d'incasso e pagamento delle amministrazioni pubbliche consente, inoltre, una facile integrazione tra le informazioni inviate al SIOPE+ e quelle presenti su altri *data base* che contengono dati rilevanti per la finanza pubblica. Il collegamento tra la piattaforma SIOPE+ e la Piattaforma dei Crediti commerciali rappresenta un importante esempio di vantaggio informativo legato all'accentramento presso il SIOPE+ dei flussi d'incasso e pagamento, in quanto facilita l'attività di incrocio e quadratura tra i dati relativi ai pagamenti per acquisiti di beni e servizi (inviati al SIOPE+) con le fatture elettroniche inviate alla PCC.

Nella definizione dell'architettura di funzionamento del SIOPE+ sono stati introdotti importanti elementi di innovazione e semplificazione del precedente processo d'incasso e pagamento; in particolare si è resa necessaria un'attività di armonizzazione e standardizzazione delle modalità di dialogo tra ente e tesoriere sia con riferimento alla

[34] I flussi informativi scambiati mediante la piattaforma si riferiscono alle informazioni che danno avvio ai processi d'incasso e pagamento, quali, per esempio, gli ordinativi di pagamento o le reversali, alle informazioni di dettaglio sulle modalità di esecuzione del pagamento e di reportistica sullo stato o sugli esiti delle operazioni, quali ad esempio i messaggi di servizio e alla operazioni relative alla conclusione dell'operazione d'incasso e pagamento quali ad esempio quelle relative alle scritturazioni sui giornali di cassa.

struttura e contenuto dei flussi informativi scambiati, sia con riferimento alle modalità di scambio dei flussi informativi.
Nell'ambito dell'attività di ridefinizione degli standard di colloquio e di revisione del processo d'incasso e pagamento si è colta l'opportunità di inserire elementi di innovazione che consentissero da un lato di ampliare il contenuto informativo scambiato tra ente e tesoriere e dall'altro di semplificare il processo di esecuzione dell'incasso e/o del pagamento.
Come anticipato, un primo requisito per consentire ad amministrazioni diverse di colloquiare con un'unica piattaforma è l'armonizzazione del "linguaggio". A tal fine, il progetto SIOPE+ è partito dalla definizione di un nuovo standard per l'emissione degli ordinativi d'incasso e pagamento (OPI) che, accentrando sulla piattaforma il controllo del rispetto dei relativi formalismi, ne garantisse l'univocità. Il precedente standard diffuso dall'AgID e dall'ABI, definito Ordinativo Informatico Locale (OIL), è stato quindi integrato con gli elementi necessari a monitorare i pagamenti di natura commerciale (estremi della fattura elettronica) e vincolato a precisi requisiti di formato. La fase di creazione di un linguaggio armonizzato si è conclusa nel dicembre 2016 con la pubblicazione da parte dell'AgID delle Regole tecniche per l'emissione degli ordinativi informatici di pagamento e incasso (OPI) e i relativi standard (XML Schema Definition - XSD).
Un secondo requisito per lo scambio di flussi informativi attraverso la piattaforma unica è la definizione di logiche e principi di colloquio comuni e condivisi. In tal senso sono state definite le "Regole di colloquio" ovvero le modalità tecniche che enti, banche e relativi tramiti tecnologici devono seguire per inviare i "flussi OPI" alla piattaforma SIOPE+ gestita dalla Banca d'Italia e i controlli che la stessa effettua per verificarne la regolarità formale e la presenza dei contenuti ritenuti essenziali.
Attraverso lo standard OPI e le Regole di colloquio lo scambio di documenti e informazioni tra amministrazione pubblica e tesoriere è armonizzato e controllato dalla piattaforma SIOPE+. La separata evidenza, all'interno dello standard OPI, dei pagamenti di natura commerciale e dei dati di fatturazione, consente, attraverso l'integrazione tra le basi dati della PCC e di SIOPE+, di verificare sia il momento dell'emissione del mandato – che ai sensi della normativa vigente rileva come *dies a quo* per il calcolo dei tempi di pagamento dei debiti commerciali – sia quello dell'effettivo pagamento.
Questo sistema alimenta la PCC in maniera automatica e con cadenza giornaliera. Il dato trasmesso da SIOPE+ alla PCC ha natura contabile e permette di registrare automaticamente anche la notizia, comunicata dal tesoriere, di eventuali pagamenti non andati a buon fine, allineando di conseguenza la base dati della PCC.
Il contenuto informativo dell'Ordinativo di Pagamento e Incasso
Come ricordato, il SIOPE+ nasce con l'obiettivo di migliorare la qualità dei dati per il monitoraggio della spesa pubblica e per rilevare i tempi di pagamento delle Pubbliche Amministrazioni nei confronti delle imprese fornitrici.
Il principale strumento per la realizzazione di tale obiettivo è rappresentato dalla revisione e standardizzazione del contenuto del flusso informativo scambiato tra ente e

tesorerie: l'OPI. Nella sua nuova configurazione il patrimonio informativo dell'OPI può essere suddiviso nelle seguenti categorie:

- informazioni connesse con l'esecuzione dell'operazione d'incasso e pagamento
- informazioni sullo stato dell'operazione d'incasso e pagamento
- informazioni per la quadratura contabile delle operazioni eseguite.
- Con riferimento alla prima categoria, le informazioni funzionali all'esecuzione delle operazioni d'incasso e pagamento, lo standard OPI prevede l'indicazione di:
- anagrafica dell'ente e del tesoriere;
- dati sul bilancio dell'ente, solo nei casi in cui ne è prevista la gestione da parte del tesoriere. La presenza di tali dati è finalizzata a realizzare i controlli contabili sul bilancio dell'ente previsti a carico del tesoriere;
- dati necessari alla realizzazione della transazione, quali: l'importo, il versante/beneficiario, la causale del versamento, lo strumento di pagamento/incasso, la data del pagamento e quella di valuta;
- dati per la classificazione economica del pagamento e dell'incasso, che corrispondono al codice gestionale SIOPE;
- nel caso di pagamento di fatture, dati identificativi della fattura quali l'emittente, il numero, l'importo e la data di scadenza, oltre che delle informazioni sulla natura della spesa (corrente o in conto capitale);
- eventuali dati che consentono la tracciabilità della spesa come ad esempio il codice identificativo della gara (CIG) o il codice unico di progetto (CUP).

La piattaforma SIOPE+ garantisce agli enti la possibilità di acquisire informazioni sullo stato delle operazioni di pagamento e incasso e di acquisire per ciascuna giornata il giornale di cassa che rappresenta una sorta di estratto conto giornaliero delle operazioni d'incasso e pagamento realizzate dal tesoriere per ciascun ente.

La ricchezza informativa contenuta nel nuovo standard OPI e l'elevata granularità dei dati gestiti dal SIOPE+ (le singole operazioni d'incasso e pagamento) rappresentano gli elementi in grado di garantire il raggiungimento delle finalità di rilevazione dei tempi di pagamento dei debiti commerciali e di monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica. La rilevazione automatica dei dati renderà, inoltre, superflua l'attuale segnalazione al SIOPE, con la riduzione degli adempimenti oggi richiesti ai tesorieri.

La sperimentazione e l'avvio a regime della piattaforma

Il sistema SIOPE+ è stato progettato in modo che l'intermediazione della piattaforma risultasse "neutrale" nel rapporto tra ente e tesoriere sia dal punto vista giuridico sia tecnico; il livello di armonizzazione richiesto e il tasso d'innovazione introdotto hanno suggerito un approccio graduale e condiviso alla sua implementazione.

Nei mesi di luglio e ottobre 2017 sono state avviate due fasi di sperimentazione che hanno coinvolto circa 30 enti di diversa natura (due regioni, cinque province, una città metropolitana e 22 comuni). A tali enti è stato chiesto di effettuare diverse tipologie di

collaudi volti a verificare il corretto funzionamento della piattaforma, a esito dei quali gli enti hanno cominciato a effettuare e operare attraverso SIOPE+ (le prime operazioni effettive sono state effettuate nella seconda settimana di settembre).
La sperimentazione ha offerto ottimi spunti per verificare la validità delle scelte tecniche effettuate, per mettere a punto alcuni meccanismi operativi e per migliorare la qualità della documentazione messa a disposizione delle controparti di SIOPE+ attraverso i siti web di Banca d'Italia, MEF e AgID. La rete di relazioni stabilitesi in questa fase tra le tre istituzioni che hanno promosso il progetto, gli enti, le banche, le *software house* e le relative associazioni di categoria, ha consentito di istituire tavoli di confronto nell'ambito dei quali condividere le principali scelte, in un'ottica che privilegiasse un'evoluzione in chiave fortemente innovativa del sistema dei pagamenti pubblici.
Dal mese di gennaio 2018 sono entrati a regime le regioni, le province e le città metropolitane: il piano di progressiva estensione di SIOPE+ all'intera PA ha previsto la progressiva migrazione dei comuni (dai più grandi ai più piccoli) e delle strutture sanitarie nel corso del 2018. Dal 1° gennaio 2019 il sistema copre anche gli enti che già sono soggetti alla rilevazione SIOPE (camere di commercio, altri enti locali, enti di ricerca, università, etc).

5.2 La tesoreria informativa

L'altra linea d'azione per lo sviluppo dell'attività di tesoreria svolta dalla Banca d'Italia è rappresentata dalla valorizzazione e ampliamento delle possibilità di sfruttamento del patrimonio informativo di Tesoreria.
Le potenzialità informative offerte dal completamento del progetto della Tesoreria telematica e l'inserimento d'informazioni qualitative nelle disposizioni d'incasso e pagamento hanno creato le premesse per un più ampio sfruttamento dei dati di cui potrebbero beneficiare anche utenti esterni alla Banca, in particolare la Ragioneria generale dello Stato (RGS)[35] e la Corte dei conti (Cdc)[36].
Con riferimento agli utenti interni alla Banca: 1) il Dipartimento Economia e Statistica è potenzialmente interessato all'utilizzo delle informazioni della Tesoreria, in aggiunta alle fonti già impiegate, per la produzione delle statistiche sul debito pubblico e sul con-

[35] In particolare, l'interesse della RGS al potenziamento delle capacità informative della Tesoreria s'inserirebbe nel novero delle iniziative in corso di realizzazione per l'attuazione della riforma della contabilità e della finanza pubblica di cui agli artt. 40 e 42 della L. 196/2009. Tali disposizioni hanno previsto deleghe al Governo, già attuate, finalizzate al potenziamento del ruolo del Bilancio di cassa, alla riduzione dei flussi fuori bilancio gestiti dalla Tesoreria e al monitoraggio dei saldi di cassa per i sottosettori delle Amministrazioni pubbliche (centrali, locali ed enti di previdenza).

[36] Per la Corte dei conti, già istituzionalmente destinataria dei flussi di rendicontazione previsti dalle norme di contabilità pubblica, la disponibilità di ulteriori prodotti di natura informativa potrebbe contribuire a potenziare la gamma degli strumenti utilizzabili nell'esercizio della funzione di controllo contabile.

to finanziario delle Amministrazioni pubbliche, nonché per l'elaborazione di previsioni sui principali indicatori di finanza pubblica (anche per le attività di previsione nell'ambito dell'Eurosistema); 2) le strutture addette alla ricerca territoriale presenti presso la sedi della Banca sono interessate all'utilizzo dei dati SIOPE come base informativa per le analisi sulla finanza locale contenute nei rapporti sulle economie regionali.
Nel contesto delineato, a settembre 2015 è stato costituito un Gruppo di lavoro con l'incarico di verificare la possibilità di ampliare lo sfruttamento delle basi dati della Tesoreria, inizialmente a beneficio dell'utenza interna e successivamente condividendone i risultati con gli utenti esterni.
I lavori si sono concentrati in via prioritaria sulla realizzazione di prodotti finalizzati a migliorare la qualità degli indicatori di finanza pubblica.
In particolare ci si è soffermati sul miglioramento della qualità degli indicatori nazionali (fabbisogno del settore statale e pubblico calcolato dal MEF e fabbisogno delle Amministrazioni Pubbliche calcolato dalla Banca d'Italia) che, grazie alla tempestività con cui possono essere prodotti, permettono di monitorare in tempo reale l'andamento dei conti pubblici.
La qualità di questi indicatori è valutata dall'Eurostat due volte l'anno (a fine marzo e a fine settembre) in occasione delle notifiche dei dati di finanza pubblica effettuate nell'ambito della Procedura per i disavanzi eccessivi, anche attraverso controlli di coerenza con gli indicatori armonizzati a livello europeo (indebitamento netto, debito e saldo finanziario delle AP). In particolare, nelle tavole della notifica sono riconciliati il fabbisogno del settore pubblico e l'indebitamento netto delle AP e quest'ultimo con la variazione del debito dello stesso settore, passando per il saldo del conto finanziario.
Il lavoro di sviluppo del patrimonio informativo di tesoreria non si è, tuttavia esaurito con il miglioramento delle statistiche di finanza pubblica ma è proseguito su due principali direttrici, relative rispettivamente a:

- lo sviluppo di una pubblicazione periodica (trimestrale) interna che analizza e approfondisce l'andamento degli incassi fiscali in tesoreria e delle entrate al Bilancio;
- la classificazione dei conti della tesoreria in coerenza con i sottosettori dell'aggregato Pubblica amministrazione individuato in base ai criteri della contabilità nazionale nella lista S13.

La segnalazione periodica sugli incassi fiscali in Tesoreria e sulle entrate al Bilanci dello Stato

Gli approfondimenti sull'andamento degli incassi fiscali in Tesoreria delle Amministrazioni pubbliche e sulle entrate al Bilancio dello Stato sono indirizzati a utenti interni alla banca e si basano sullo sfruttamento delle informazioni contenute nel *data base* delle entrate di Bilancio e del *data base* della Entrate di Delega unica.
Utilizzando i dati contenuti nei citati *data base* è possibile elaborare con un'elevata tempestività (di norma entro la prima settimana del mese successivo) le informazioni

sull'andamento degli incassi fiscali in Tesoreria e delle entrate al Bilancio dello Stato per tipologia di imposta, tassa e contributo, sia in riferimento alle entrate di natura erariale che per le entrate derivanti da tributi locali e per quelle contributive.
I dati sugli incassi fiscali in Tesoreria e sulle entrate fiscali al Bilancio dello Stato sono oggi prodotte e archiviate in un set di statistiche mensili per tipologie d'imposta che presentano un elevato livello di dettaglio.
Attualmente tali serie storiche sono utilizzate internamente nell'ambito delle attività di previsione dell'evoluzione della liquidita del Tesoro e di analisi e previsione del fabbisogno del settore statale.

La classificazione dei conti di Tesoreria in sottosettori dell'aggregato Pubblica Amministrazione

L'attività di classificazione dei conti di tesoreria in sottosettori dell'aggregato PA secondo la classificazione prevista nella lista (S13) delle amministrazioni pubbliche redatta dall'Istat risponde alle esigenze di trasparenza sul ruolo di intermediazione all'esecuzione del Bilancio da parte della Tesoreria che sono state avanzate già nella legge di riforma della contabilità e finanza pubblica (legge 31 dicembre 2009, n. 196). La norma ha individuato nella settorizzazione dei flussi di cassa di Bilancio e tesoreria in base ai criteri della contabilità nazionale per la produzione dei saldi dei sottosettori, un'attività funzionale al perseguimento di un maggior presidio delle attività di monitoraggio e controllo dei conti pubblici.
Il Bilancio dello Stato rappresenta lo strumento principale, ma non esclusivo, di prelievo e distribuzione di risorse pubbliche nei confronti dell'economia. L'esecuzione delle operazioni sottostanti (incassi e pagamenti) avviene utilizzando prevalentemente il sistema della Tesoreria statale. Come evidenziato in precedenza (cfr. nel paragrafo 3.1), sotto il profilo dei flussi finanziari, la Tesoreria è divenuta nel tempo un centro d'intermediazione nel processo di allocazione delle risorse pubbliche, tenuto conto che solo una parte delle spese autorizzate dal Bilancio si traduce in immediate erogazioni nei confronti dell'economia. Ciò ha determinato l'accumulo presso la Tesoreria statale di fondi a disposizione delle amministrazioni pubbliche.
Nel conto Riassuntivo del Tesoro, la gestione di Tesoreria è rappresentata sulla base dei concetti contabili del debito e del credito verso terzi. In particolare, dal punto di vista del Tesoro:

- i conti accesi in Tesoreria a soggetti vari (titolari di contabilità speciali, enti locali in regime di tesoreria unica, enti del comparto sanitario o previdenziale) si configurano come debiti di Tesoreria;
- il saldo del conto Disponibilità del Tesoro[37] viene rappresentato come un credito di Tesoreria;

[37] Il conto disponibilità del Tesoro è il conto acceso presso la banca d'Italia a valere sul quale si eseguono

- gli anticipi di Tesoreria di somme destinate a essere successivamente ripianate dal Bilancio o da altri conti della medesima Tesoreria rappresentano debiti di Tesoreria (perché hanno in contropartita il conto disponibilità).

Per i trasferimenti dello Stato a favore degli enti decentrati, l'intermediazione della Tesoreria è invece essenziale, anche se poco informativa sulla natura delle operazioni che gli enti eseguono attraverso i propri tesorieri:

- il Bilancio dello Stato trasferisce risorse agli enti sui conti di Tesoreria e così pure la procedura di Delega Unica accredita direttamente i conti degli enti destinatari di tributi locali;
- i tesorieri degli enti prelevano o versano giornalmente in Tesoreria il saldo che deriva dalle operazioni d'incasso e pagamento da loro effettuate.

A seguito del ripristino del regime della cosiddetta "tesoreria unica pura", la Tesoreria statale accentra le giacenze liquide di tutte le amministrazioni locali senza avere però informazioni di dettaglio sulla natura delle operazioni eseguite. Tali informazioni sono invece reperibili nella base dati SIOPE, alla quale i tesorieri degli enti trasmettono quotidianamente gli incassi e i pagamenti eseguiti per ciascuna amministrazione locale, codificati secondo regole uniformi alla contabilità nazionale.

Obiettivo dell'attività realizzata in questi anni è stato quello di effettuare una classificazione dei circa 21.000 conti di tesoreria che si riferiscono a Contabilità speciali e conti di tesoreria unica e che rappresentano circa i due terzi delle giacenze di Tesoreria (cfr. paragrafo 3.1). Tale attività ha richiesto l'attribuzione dei saldi relativi a ciascun conto di Tesoreria ai vari sottosettori delle Amministrazioni pubbliche (Amministrazioni centrali, locali ed enti di previdenza).

La realizzazione di tale classificazione ha avuto l'obiettivo di ridurre le discrepanze nella riconciliazione tra indebitamento netto e variazione del debito soprattutto a livello di sotto settore delle Amministrazioni pubbliche.

I conti di Tesoreria sono stati, pertanto, organizzati secondo anagrafiche e raggruppamenti, gestiti direttamente dal Tesoro, che rispondono a istanze di contabilità pubblica, circostanza che non consente l'immediato raccordo con gli schemi classificatori adottati per il Bilancio dello Stato e per la contabilità nazionale.

Si è deciso allora di procedere con la classificazione dei conti di Tesoreria attraverso il collegamento con l'anagrafe dei soggetti gestita dalla Banca nell'ambito dell'attività di vigilanza degli intermediari bancari (ovvero ricorrendo alle anagrafiche delle segnalazioni di vigilanza), utilizzando il codice fiscale del soggetto intestatario del conto come chiave di raccordo con l'anagrafica e il complesso dei conti di Tesoreria. Questa metodologia ha consentito di raggruppare i conti di Tesoreria per singolo soggetto, per

---

le operazioni d'incasso e pagamento che hanno come contropartita il Bilancio dello Stato e/o un conto acceso presso la Tesoreria. Su tale conto sono raccolte le risorse finanziarie utilizzabili dal Tesoro.

settore economico previsto dalle segnalazioni di vigilanza e per sotto settore delle Amministrazioni pubbliche.
A seguito del lavoro condotto è stato possibile classificare sulla base dei sottosettori delle Amministrazioni pubbliche i saldi delle disponibilità di tesoreria e sviluppare una classificazione dei flussi finanziari di ciascun sotto settore secondo schemi raccordabili con la contabilità nazionale.

Alcune riflessioni sul modello di sviluppo dell'attività di tesoreria
L'evoluzione del ruolo di tesoriere dello Stato svolto dalla Banca d'Italia, brevemente delineata nel presente contributo, offre due principali spunti di riflessione circa le prospettive di sviluppo che interessano l'attività di tesoreria e più in generale il sistema dei pagamenti pubblici.
Un primo elemento di riflessione riguarda l'evoluzione del ruolo di tesoriere: da esecutore di operazioni d'incasso e pagamento, a soggetto attivo nella produzione di dati e nella gestione di data base sui conti pubblici. Il progressivo affermarsi nel corso degli anni di una sempre maggiore esigenza di trasparenza nell'impiego delle risorse pubbliche ha accresciuto l'interesse verso la produzione di dati sulle operazioni d'incasso e pagamento. Tale processo ha influito sullo sviluppo dell'attività di tesoreria considerato che sono state realizzate iniziative tese ad ampliare la capacità di acquisire dati elementari dalle procedure di incasso e pagamenti al fine di organizzarle in data base che consentano di descrivere i saldi e i relativi flussi di natura finanziaria ed economica.
Un secondo elemento di riflessione nasce dall'esperienza di realizzazione dell'infrastruttura SIOPE+ e attiene ai princìpi cui deve ispirarsi il futuro ridisegno delle procedure di pagamento e l'evoluzione del sistema dei pagamenti pubblici. In particolare, nell'esperienza del SIOPE+ il contemperamento delle esigenze informative (monitoraggio dei tempi di pagamento) con quelle di economicità e tempestività nell'esecuzione dei pagamenti ha richiesto lo sviluppo di un nuovo standard di comunicazione tra ente e tesorerie: l'OPI (Ordinativo di Pagamento Informatico). L'insieme delle informazioni contenute nell'OPI (quindi associate a ogni operazione di pagamento) è stato definito per rispondere alle esigenze informative dei diversi attori che a vario titolo sono coinvolti nel processo di pagamento[38]. In tale prospettiva: *i)* l'utilizzo delle logiche mutuate dal SIOPE+ per la condivisione tra amministrazioni dei dati relativi alle operazioni di incasso e pagamento e; *ii)* l'estensione dello standard OPI a tutta la PA possono rappresentare le direttrici del prossimo sviluppo del sistema dei pagamenti pubblici.

[38] Quindi anche di quelle informazioni che non sono strettamente necessarie all'esecuzione dell'operazione d'incasso o pagamento, ma che rispondono a esigenze informative riconducibili al più generale obiettivo di monitoraggio dei conti pubblici.

Il SEC2010

Luca Ascoli

Sommario: 1. Il SEC 2010 e il ruolo di Eurostat. – 2. Il SEC 2010 e la classificazione delle banche di investimento. – 3. Riflessioni conclusive.

1. Il SEC 2010 e il ruolo di Eurostat

Parlerò del SEC 2010 e del ruolo di Eurostat nell'interpretazione del SEC 2010, cercando di proporre esempi che possano far capire l'importanza del nostro ruolo in questo contesto.

Eurostat è l'ente statistico dell'Unione Europea, parte integrante della Commissione UE. C'è una partnership statistica tra Eurostat e gli altri istituti nazionali di statistica dell'UE, di cui fanno parte anche l'ISTAT, gli altri istituti nazionali di statistica dei paesi dell'Unione ed altre entità dei Paesi UE. Per quanto riguarda i ruoli rispettivi in questa partnership, la collezione dei dati è assicurata dagli uffici nazionali, mentre Eurostat compila i dati a livello aggregato per i 28 Stati e stabilisce la corretta metodologia da applicare, in cooperazione con le autorità statistiche nazionali degli Stati membri. Nello specifico, e inter alia, Eurostat vigila sulla corretta applicazione della metodologia da parte delle autorità nazionali. Si può quasi dire che, da qualche tempo, Eurostat abbia anche svolto un ruolo di "gendarme" dei conti pubblici nell'Unione Europea. Dopo le tristi e note vicende relative alle statistiche greche, Eurostat ha ricevuto dei poteri addizionali, da parte della Commissione UE e grazie a nuovi regolamenti, per poter controllare in loco nei vari paesi se la metodologia venga applicata correttamente, secondo le regole del SEC2010, ed ha inoltre avuto la possibilità di poter chiedere dati ed informazioni di qualsiasi natura nell'ambito delle statistiche di finanza pubblica (EDP e GFS) ai vari Paesi.

Eurostat può oggi anche aprire un'investigazione formale e proporre al Consiglio, in quanto parte della Commissione dell'UE, una multa per quei Paesi che, vuoi per negligenza grave o per rappresentazione volutamente erronea dei dati relativi a deficit e debito, cercano di non applicare le regole relative alla metodologia statistica o, più semplicemente, inviano ad Eurostat dati errati.

Del resto ciò è già accaduto due volte: la regione di Valencia in Spagna ha dovuto pagare una multa di circa 20 mln di euro, mentre quella di Salisburgo in Austria una multa di circa 26 mln di euro.

Eurostat è di fatto l'unica Direzione Generale della Commissione Europea, insieme alla Direzione Generale della Concorrenza, che abbia questo potere di poter proporre multe ai vari paesi, anche se poi nel caso di Eurostat esse devono poi essere approvate dal Consiglio.
Due volte all'anno Eurostat riceve i dati annuali di deficit e debito da parte di tutti i Paesi membri, ed ha il compito di esaminarli e di procedere alla loro validazione (qualora ciò sia possibile). Eurostat può anche decidere di non validarli e di porre una riserva sulla qualità dei dati che vengono forniti (è successo con Ungheria e Francia nell'ultimo esercizio di notifica). Eurostat ha anche il potere di modificare direttamente i dati forniti dai Paesi Membri. Il Trattato dell'UE dice del resto che, ai fini del Patto di stabilità e crescita, i dati ufficiali sono quelli forniti da Eurostat e non quelli forniti dai paesi membri. Di solito le cifre fornite dai Paesi membri non vengono modificate in quanto essi mandano dati corretti, essendo pienamente consci, tra l'altro, dei nostri poteri in materia e delle possibili conseguenze. Possibili disaccordi tra Eurostat e i Paesi membri si risolvono di solito prima della notifica ufficiale dei dati in aprile e ottobre di ogni anno.
La metodologia che viene applicata è quella della contabilità nazionale. Si parlava nell'intervento precedente del settore del governo S13, che è uno dei 5 settori del SEC 2010. È importante dire che il SEC 2010 non è solo un manuale di contabilità nazionale, ma è un vero e proprio regolamento europeo. Non applicare il SEC, quindi, è grave non solo ai fini della qualità dei dati forniti, ma anche dal punto di vista del non rispetto della legislazione comunitaria. Spesso Eurostat deve intervenire per modificare il trattamento di operazioni o riclassificare entità nel settore della P.A.
Ci si potrebbe chiedere del resto i motivi di reticenza da parte di alcuni paesi a classificare unità pubbliche nel settore delle P.A. Essi sono vari.
Il primo motivo si riferisce al fatto che, in questo modo, il debito ed il deficit delle unità in questione non entra a fare parte del debito e del deficit del governo. Il secondo è di natura diversa, ed ha a che fare con il fatto che a queste entità verrebbero richieste delle informazioni aggiuntive e dettagliate, oltre che possibilmente ad avere un impatto sui salari più elevati delle persone che vi lavorino (laddove vi siano norme che istituiscano un tetto salariale. In Italia del resto ciò successe quando la RAI fu riclassificata nelle P.A., ed il consiglio direttivo della Rai richiese dal governo una legge speciale affinché le norme sulla pubblica amministrazione non fossero applicate alla RAI).
Ci sono tuttavia due tendenze poco positive a questo riguardo. La prima è che un'entità che viene riclassificata da un istituto nazionale di statistica o da Eurostat all'interno della P.A. può trascinare l'istituto di statistica in tribunale (è successo anche in Italia, oltre che in Belgio, Grecia, Portogallo e Lettonia).
Il secondo è che vi sono Paesi che hanno addirittura portato Eurostat stesso davanti alla Corte di Giustizia Europea. Lo hanno fatto la regione di Madrid ed il governo Belga, anche se in entrambi i casi non vi è stata alla fine nessuna conseguenza per Eurostat. Nel caso in cui il tribunale dovesse dare ragione all'entità nazionale che non vuole essere classificata nella P.A., EUROSTAT chiederebbe in ogni caso (cosa effettivamente

successa) all'istituto di nazionale statistica di fare un rerouting delle operazioni attraverso i conti del governo, oltreché di considerare debito pubblico il debito di Maastricht dell'entità stessa, in modo di assicurarsi che, ai fini del Patto di stabilità, i dati comunicati su deficit e debito siano in ogni caso corretti.

Il SEC è un regolamento comunitario, ma non è detto che tutte le regole che devono essere applicate al settore della P.A. siano precisamente elencate nel SEC. A tal fine, Eurostat pubblica un manuale del deficit e debito del governo (MGDD), creato per le esigenze del Patto di stabilità, in cui vengono trattati in dettaglio ed ampliati molti dei riferimenti al settore della P.A. inclusi nel SEC 2010.

Il SEC 2010 introduce del resto, per la prima volta, un capitolo (il capitolo 20) dedicato alle statistiche della P.A. Si tratta di un capitolo che non esisteva nella precedente versione del SEC 1995 e nelle altre versioni precedenti del SEC.

Il lavoro di Eurostat di interpretazione del SEC attraverso il MGDD è dovuto del resto anche al fatto che il SEC contiene alcune contraddizioni al suo interno. Ciò succede, ad esempio, per i debiti commerciali a lungo termine contratti dal governo. Il capitolo 5 del SEC dice essi non fanno parte del debito pubblico, ma viene contraddetto dal capitolo 20 che dice che, al contrario, tali debiti commerciali a lungo termine sono da considerarsi come prestiti, e quindi devono entrare a far parte del debito di Maastricht.

Per quanto riguarda le differenze tra il SEC ed i sistemi di contabilità che si applicano alle aziende private (IFRS) od alle entità del settore pubblico nella contabilità pubblica (IPSAS), vi sono sia delle similitudini che delle differenze. In entrambi i casi vengono applicati il principio di competenza e il concetto di controllo, anche se il concetto di controllo su un asset non viene sempre usato nel SEC 2010. Ad esempio, per classificare gli assets costruiti o rinnovati nel contesto di un contratto PPP (partenariato pubblico privato) mentre l'IPSAS (sistema di contabilità pubblica) si basa sul concetto di controllo e su chi sarà il proprietario dell'asset alla fine del contratto, il SEC, invece, guarda soprattutto a rischi e benefici, ossia a chi incorrerà la maggior parte dei rischi e a chi avrà più benefici dal PPP in questione. Ciò determina, in pratica, che utilizzando l'IPSAS tutti gli assets costruiti nell'ambito del PPP in cui partecipa il governo sono considerati on balance per il governo, mentre per la contabilità nazionale a volte lo sono e a volte no, a seconda dei rischi e benefici incorsi dal governo e dal partner privato.

Una delle principali differenze si riferisce inoltre al modo in cui vengono contabilizzati gli investimenti pubblici. Se viene costruita una strada che ha una durata di vita di 50 anni come è in contabilità pubblica in Italia, l'impatto della spesa e sul deficit nel SEC, per la P.A., va imputato nei 3-4 anni in cui la strada viene costruita, e non durante tutta la durata di vita economica del bene, e certi paesi sostengono che ciò possa costituire un impedimento ad effettuare investimenti. In Belgio, ad esempio, alcuni esponenti governativi hanno spesso criticato il SEC in quanto sostenevano che era di fatto un limite agli investimenti in quanto tutte le spese venivano contabilizzate ed impattavano il deficit solo negli anni della costruzione dell'asset.

Il SEC è dunque un quadro contabile a livello internazionale che ha l'ambizione di essere una descrizione dettagliata di un'economia (e dei suoi vari settori) nel suo complesso e delle sue relazioni tra i vari settori e con altre economie. Esso è coerente con la contabilità nazionale e internazionale e, a parte qualche eccezione, ne utilizza gli stessi concetti, arrivando quindi ad essere un quadro di riferimento per le statistiche economico-sociali dell'Europa e dei Paesi membri.
Per quanto riguarda l'utilizzo del SEC nell'ambito del Patto di stabilità, va sottolineato come esso sia di enorme importanza perché è un regolamento europeo, integrato da altri regolamenti. Vi è l'obbligo per tutti gli Stati di fornire a Eurostat tutte le informazioni necessarie per valutare la correttezza dei dati sul deficit e sul debito, nell'ambito del SEC e, come indicato in precedenza, c'è anche la possibilità di sanzionare quei Paesi che non si attengano alle sue regole.
Le regole metodologiche di Eurostat, in linea ovviamente con il SEC, sono determinate in tavoli di lavoro a cui partecipano tutti gli Stati membri con le loro istituzioni, tra cui l'Istat.
Motivo di particolare interesse nell'ambito del convegno di oggi è quello che Eurostat considera che alcune operazioni fatte da entità all'esterno della PA debbano essere considerate compiute (tramite operazioni di re-routing) per conto del governo. Grande attenzione in questo ambito è stata posta sulle banche di investimento (chiamate in gergo comunitario "national promotional banks") tra cui ovviamente la Cassa depositi e prestiti in Italia.
In questo senso, vi è molta attenzione da parte di Eurostat sull'uso che esponenti governativi possano fare della CdP o di altre unità simili in Europa. Un terzo di queste banche, in Europa, sono classificate all'interno della P.A. o per la presenza nel *board* direttivo dell'entità di funzionari della P.A. o perché devono essere considerate come istituzioni finanziarie "captive", vale a dire entità in cui vi siano forti limitazioni di indipendenza allo stesso tempo, da parte del governo, sugli assets e sulle liabilities dell'entità.
Alcune di queste entità sono state create di recente in Europa, nell'ambito del piano Juncker sugli investimenti.

2. Il SEC 2010 e la classificazione delle banche di investimento

Due temi sono specialmente importanti, al riguardo:
In che settore vanno classificate tali banche di investimento? Nel settore delle istituzioni finanziarie o nella P.A.?
Alcune delle operazioni da loro eseguite, vanno riclassificate all'interno della P.A.?
Eurostat cerca ovviamente di seguire il tema in maniera sistematica in tutta Europa, perché a volte queste banche operano come veri e propri agenti del governo, altre volte il governo è esposto più delle banche stesse ai rischi e ai benefici dell'operazione, altre volte ricevono un ordine diretto da parte del Governo di fare una certa

operazione, mentre alcune volte le operazioni effettuate non hanno una natura commerciale ma sono fatte in perdita.
La ragione fondamentale per cui una banca pubblica è considerata come una banca appartenente al settore delle istituzioni finanziarie, e non a quello del governo, è dovuta al fatto che il comportamento della banca pubblica è (o dovrebbe essere) simile a quello delle banche private, e quando ciò non accade o si cominciano a fare operazioni in perdita, o dove il profitto è il minimo, bisogna investigare sul perché ciò stia succedendo.
È ovvio che in una banca pubblica l'azionista di riferimento è il governo che ha tutto il diritto di dire alla banca di investire in un certo settore strategico o in una certa area geografica, per fini di sviluppo o per scelta politica. Questo viene sempre ammesso e non costituisce un problema ai fini della classificazione dell'entità. Mentre invece ci possono essere delle conseguenze qualora il governo dica esplicitamente od ordini alla banca di dare un prestito ad una certa entità X o a certe condizioni Y. In questo modo viene intaccata l'autonomia di decisione dell'entità stessa (un criterio molto importante in contabilità nazionale). Per Eurostat, in questo caso e secondo le regole del Manuale del deficit e debito del governo pubblicato da Eurostat, quell'operazione deve essere considerata come fatta per conto del governo e va quindi effettuato un re-routing dell'operazione attraverso i conti della P.A. Invece quindi di classificare l'operazione come un prestito dato da una banca pubblica ad un'entità terza (senza quindi alcun impatto nei conti del governo), essa viene considerata come un prestito fatto dalla banca pubblica al governo (con conseguente aumento del debito della pubblica amministrazione ai fini di Maastricht) che a sua volta gira il prestito ad un'entità terza (ed essendo il debito di Maastricht un concetto lordo, e non netto, il prestito dato dal governo all'entità terza non va a riduzione del debito della P.A.)
Ed è proprio per questo motivo, relativo agli effetti contabili, che è buona norma che i governi non impongano alle banche pubbliche di effettuare operazioni precise in perdita o di natura non commerciale. E lo stesso vale ovviamente qualora il governo non imponga alla banca di dare prestiti, ma di dare veri e propri sussidi a terzi o di acquistare azioni.
Ponendo l'attenzione sull'ultimo comunicato stampa di Eurostat su deficit e debito, si noterà come Eurostat non abbia validato i conti dell'Ungheria. In quel paese, infatti, la banca centrale ha creato delle fondazioni a cui è stata data una cifra vicina all'1% del PIL.
Le fondazioni hanno utilizzato, almeno inizialmente, tale cifra, per comprare debito pubblico dell'Ungheria, in un contesto nel quale uno degli obiettivi conclamati del governo era di ridurre la percentuale di debito pubblico in mani straniere. Eurostat ha quindi considerato, per tutta una serie di motivi, che tali fondazioni andassero riclassificate nel settore del governo con tutte le conseguenze contabili che ne derivano (l'Ungheria ha, almeno inizialmente, rifiutato di classificare le fondazioni nel governo, anche dopo la non-validazione dei loro conti da parte di Eurostat).

Questo costituisce ovviamente solo un esempio del tipo di operazioni a cui Eurostat presta molta attenzione, e le operazioni effettuate dalle banche di investimento sono state del resto oggetto di un seminario svolto presso la Banca Centrale Europea.
Il problema è, quindi, non solo la classificazione delle banche di investimento dentro o fuori il perimetro della P.A. Il problema, più ampio e complesso, risiede nel fatto che Eurostat e le autorità statistiche nazionali devono avere un'informazione completa e dettagliata delle operazioni che esse compiono al fine di decidere se alcune di esse vadano considerate come fatte per conto del governo e quindi impattino i conti della P.A.
Una delle entità di questo tipo, e tra le prime ad essere create, è stata la KFW in Germania, che ha costituito un vero esempio per molte entità simili create successivamente in Europa. Va sottolineato in questo contesto come la KFW abbia un vero e proprio accordo formale con le autorità statistiche nazionali e dia informazioni dettagliate su tutte le sue operazioni. Di conseguenza, le autorità statistiche tedesche hanno riclassificato molte delle sue attività nei conti della P.A., con un impatto di 50 mln di euro sul debito della Germania. Quando le banche degli altri Paesi obiettano ad Eurostat di essere simili alla KFW quasi in tutto e per tutto, e quindi di dovere essere classificate al di fuori del perimetro della P.A. come la KFW esse dimenticano che il fatto di essere classificate come un'istituzione finanziaria, non le esime dall'obbligo di fornire tutta l'informazione possibile alle autorità statistiche nazionali per permettere, eventualmente, un rerouting di alcune delle loro operazioni. In questo contesto, non è assolutamente accettabile che una banca pubblica di sviluppo possa rifiutare di dare alcune informazioni sulle proprie operazioni al fine di cercare di evitare possibili impatti negativi sui conti del governo.

3. Riflessioni conclusive

Riassumendo, per cercare di evitare impatti indesiderabili sui conti pubblici, è bene, da parte del governo, lasciare la governance di queste banche in mano ai vertici della banca stessa (che non deve essere composto, in maggioranza, da funzionari governativi), e non interferire su singole operazioni che potrebbero essere condotte, seguendo disposizioni governative, in perdita o senza alcun beneficio commerciale.
Per quanto riguarda le società a partecipazione statale, una società è controllata dal governo non necessariamente ed esclusivamente se essa abbia il 51% delle azioni, perché il SEC prevede anche altre regole di carattere qualitativo affinché una società sia sì controllata dal governo, ma fuori dal settore della P.A.
Dal punto di vista quantitativo c'è la regola che le vendite a prezzi economicamente significativi devono raggiungere almeno il 50% dei costi. Se non raggiungono tale quota è perché la società riesce spesso a sopravvivere grazie a sussidi ricevuti dal governo, che non possono essere considerati come una vendita, e quindi la società viene classi-

ficata nella P.A, anche se, in questo contesto, una distinzione va fatta tra sussidi sulla produzione e sussidi sul prodotto (i quali possono essere considerati come vendita).
Vi sono poi anche dei criteri qualitativi che devono essere soddisfatti, (es. se la P.A. è l'unico cliente o no della società). Se poi un'azienda a partecipazione pubblica ha delle controllate, se la controllata non raggiunge il requisito del 50 %, può comunque rientrare nel settore delle amministrazioni pubbliche. Va quindi applicata la regola del 50 % non solo all'entità controllante ma anche a tutte le controllate.

IL PROCESSO DI RIFORMA DELLA CONTABILITÀ E LA QUALITÀ DEI DATI DI BASE DELLE STATISTICHE DI FINANZA PUBBLICA

Gian Paolo Oneto

Sommario: 1. Il passaggio dai dati micro ai dati macro. – 2. Lo sviluppo del sistema dei conti. – 3. L'armonizzazione contabile e il nuovo piano dei conti. – 4. L'accrual. – 5. La distribuzione micro dei dati comunali. – 6. Le operazioni market.

1. Il passaggio dai dati micro ai dati macro

La presentazione si focalizza su aspetti specifici relativi alle fonti informative della contabilità nazionale e in generale alle fonti informative dei dati delle P.A. i quali possono essere declinati in forma diverse. Nel pomeriggio abbiamo sentito argomentazioni diverse dalla Ragioneria e dalla Banca d'Italia che esercita il monitoraggio su operazioni che, come nel caso dei flussi di tesoreria, non hanno un corrispettivo immediato nei conti consolidati delle P.A.

Questa mattina, invece, abbiamo sentito il punto di vista dell'Europa, con l'immagine di ciò che è rilevante nell'azione pubblica, nei risultati di bilancio, nella procedura di infrazione sui deficit eccessivi, e su cosa ci concentriamo quando emerge la possibilità che il deficit diventi "eccessivo". In questi casi consideriamo il sistema di monitoraggio che è stato esposto oggi secondo un punto di vista particolare: quello esposto da Luca Ascoli, corrispondente al sistema ESA (SEC in italiano), all'interno del quale i dati di bilancio si traducono in dati di contabilità nazionale e di finanza pubblica. Si tratta dei risultati di finanza pubblica che rilevano dal punto di vista macroeconomico.

Quando prendiamo in considerazione i conti delle amministrazioni pubbliche giungiamo alla contabilità nazionale la quale deve costruire dei ponti per passare dai dati micro delle singole P.A. ai dati macro. Nell'ambito generale della transizione dai dati dei singoli enti a quelle macro della contabilità nazionale, ci concentreremo in questa relazione sul nuovo piano dei conti e il nuovo piano dei bilanci, che è in fieri ma su cui si accumulano le prime risultanze. È un meccanismo in progress che resta ancora in mezzo al guado.

Noi stiamo molto lavorando sull'utilizzo in contabilità nazionale dei dati provenienti dal nuovo piano dei conti. Partendo dal quadro delle amministrazioni pubbliche, sulla cui definizione problematica è intervenuto Luca, volevo parlare della transizione al

nuovo piano dei conti, fornire qualche idea su come funziona il piano dei conti integrato, sui suoi principi e caratteristiche e come questi ci interessino soprattutto per il passaggio alla competenza finanziaria potenziata. Questo è il principio contabile impiantato nelle nuove tipologie di conti di cui occorre discutere il rapporto con le regole contabili statistiche che si basano sul criterio della competenza economica o *accrual,* usando la terminologia inglese che è ormai comune.
Il nostro punto di vista è quello del sistema statistico Europeo. La contabilità nazionale si basa sugli schemi dell'ESA e, a livello globale, del SNA; non esiste una contabilità nazionale italiana, mentre c'è una contabilità pubblica italiana. Questo è un dato assodato anche per me che non so nulla della seconda: la contabilità pubblica è diversa tra paesi, mentre le contabilità nazionali si basano su criteri identici che vengono applicati alle basi informative date.

2. Lo sviluppo del sistema dei conti

In termini generali, l'economia è composta da cinque settori istituzionali, più uno "esterno" che è il resto del mondo. Per gli statistici ogni entità, dalle persone (che tipicamente sono comprese nelle famiglie) agli enti economici, deve essere classificata univocamente in uno dei settori. Dal nostro punto di vista se un ente è incluso in S13 (il settore delle P.A) – ad esempio la RAI da quando è stata inserita in S13 – non deve più essere conteggiato nel settore S11. (le imprese non finanziarie). L'Istat ha ormai a disposizione informazioni micro per oltre 4 mln di imprese, con basi di dati esaustive, per cui le unità riclassificate da S13 a S11 o viceversa vengono riallocate nel nuovo settore di appartenenza. Questo vale per i passaggi tra P.A., imprese e settore degli enti senza scopo di lucro. Se si tratta di unità con 100 mila euro di produzione la questione non è rilevante, ma se le entità sono importanti è cruciale collocarle nel giusto settore.
Nel settore S13 si distinguono tre diversi sotto-settori la cui composizione è definita sulla base di una classificazione degli enti esclusivamente statistica. Ci sono le società per azioni che sono controllate dallo Stato che hanno un comportamento *non-market* (non riescono a coprire almeno il 50% dei costi con le loro entrate correnti). Se risultano *non-market* per un certo numero di anni (e il 50 % è un criterio lasco perché è problematico lo status di un'impresa che copra i propri costi per poco più del 50 % per anni, con continui finanziamenti pubblici) la società per azioni va inclusa tra le P.A. dal punto di vista della classificazione statistica.
Per la definizione delle P.A si applicano criteri statistici, ma l'inclusione determina effetti amministrativi importanti e ciò causa anche un contenzioso davanti alla Corte dei Conti; in effetti, essere interni al settore delle amministrazioni pubbliche determina tutta una serie di vincoli e controlli molto onerosi e per questo le singole entità se ne preoccupano.

Il nuovo piano dei conti si sta applicando alle amministrazioni centrali e locali (nella slides 3 abbiamo lasciato gli enti di previdenza che non rientrano nel piano dei conti perché hanno un sistema di bilancio specifico). Con la lentezza tipicamente italiana per questo genere di trasformazioni, nelle amministrazioni locali ora il piano si sta attuando davvero, mentre ciò non è ancora avvenuto nelle amministrazioni centrali: dovrebbe accadere presto ma non c'è ancora una *road map* chiara.
Il passaggio sperimentale per le amministrazioni locali è avvenuto nel 2015, per lo meno per quanto riguarda i criteri di contabilizzazione, non come produzione del set informativo del piano dei conti. Dal 2016 il passaggio è stato completo e ora possiamo analizzare i bilanci del 2016 e del 2017prodotti sulla base del piano dei conti. Per gli enti non territoriali, che sono altri enti di vario tipo che stanno nell'amministrazione centrale, ci sono dei passaggi da completare; si può segnalare che per le università l'armonizzazione è completa perché gli schemi di bilanci sono passati al nuovo schema. Si è partiti dai dati del 2015 con sperimentazioni e analisi, mentre l'analisi va a fondo con i dati riferiti al 2016 e 2017. In questo momento come fonte primaria per i nostri conti non utilizziamo i dati del piano dei conti, in quanto stiamo ancora utilizzando come fonte primaria per regioni, province e comuni i certificati del rendiconto al bilancio degli enti locali.
Con l'avanzare del piano dei conti e l'inserimento dei bilanci nella BDAP (Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche) è una duplicazione continuare a far passare i rendiconti anche per il canale del Ministero dell'interno e quindi è preferibile fare funzionare per intero solo il nuovo sistema. Nel 2019 ci sarà l'ultima acquisizione del Ministero dell'interno, mentre noi stiamo lavorando sull'acquisizione esclusiva via BDAP.
Nella slide 10 sono schematizzate le attuali fonti statistiche per la contabilità nazionale; lo schema non è esaustivo ma vuole dare l'idea della complessità e della variabilità delle fonti. Le fonti sono ad esempio l'indagine dell'Istat RIDCUE con cui si raccolgono dati interessanti su enti borderline con la P.A.: le informazioni sono utili anche dal punto di vista della classificazione e quindi possono riguardare entità di cui vanno profilate le caratteristiche per includerle o meno in S13.
Vediamo che ci sono i certificati di rendiconto per tutte le amministrazioni locali e ci sono tanti casi di bilanci consuntivi (es. camere di commercio). Usiamo i bilanci di esercizio per molte imprese a controllo pubblico: si tratta di bilanci civilistici che dobbiamo trasformare in dati di contabilità nazionale.
Poi ci sono altre informazioni, come quelle provenienti da SIOPE di cui si è già parlato.

3. L'armonizzazione contabile e il nuovo piano dei conti

Qualche elemento sull'armonizzazione contabile. Attualmente i bilanci sono redatti in modo molto disomogeneo sia dal punto di vista delle regole sottostanti, sia dal punto vista del livello di aggregazione che della tempestività. La tempestività non è

un elemento direttamente connesso con l'introduzione del piano dei conti. Tuttavia, un processo per cui i bilanci redatti secondo il piano dei conti finiscono in una banca dati unica consente una standardizzazione maggiore anche dei canali informatici di acquisizione dei dati. Nella pratica vediamo che oggi riusciamo ad acquisire una quantità di bilanci molto maggiori rispetto al passato e in meno tempo e questo consente di anticipare talune elaborazioni.

Il piano dei conti è molto dettagliato e parte da un livello molto analitico. Ci sono oltre 3500 voci, con un livello analitico forte che nel vecchio sistema non c'era. È un livello analitico che va ben compreso da chi compila i conti nazionali e questo è una questione con cui ci stiamo confrontando. Oggi stiamo cercando di capire, insieme alla Ragioneria che è pienamente coinvolta nel problema, se il nuovo dettaglio analitico e l'applicazione dei principi sottostanti stia funzionando o no.

Ci sono altre informazioni del piano dei conti che stiamo ancora esplorando e a oggi non possiamo dire di averlo ancora utilizzato a fondo (es. informazioni sulle garanzie, *leasing* finanziario, *lease-back*, flussi con società controllate e partecipate). Ci sono tante altre informazioni di controllo che occorre analizzare anche arrivando a un nucleo minimo per i piccoli comuni. La ricchezza di nuove informazioni porta quindi nuovi problemi.

L'ISTAT, specie per quel che riguarda l'applicazione alle amministrazioni locali, ha collaborato molto alla definizione del piano dei conti ed è riuscita a dare la propria impronta, avendo anche presente tutto quel che EUROSTAT chiede, in quanto il processo di costruzione dei conti delle amministrazioni pubbliche non può prescindere dal confronto continuo con EUROSTAT. Tale confronto si basa sul manuale del deficit e del debito (il cosiddetto MGDD) che ha un valore statistico cogente. Mentre il regolamento SEC è un regolamento UE, l'MGDD è un manuale applicativo del regolamento e quindi non può essere considerato un pezzo di legislazione. A noi però non interessa il suo status legale.

Nella fase di disegno del piano dei conti abbiamo fornito suggerimenti e indicazioni che tengono conto di cosa sia la finanza pubblica a livello europeo e di come la qualità dei dati di finanza pubblica sia rilevante e importante, perché si abbia la vigilanza della DG ECFIN su quei parametri, che devono essere misurati nella maniera più oggettiva e condivisa possibile. Si può discutere tra Paesi su come i parametri devono essere accettati ma non su come i parametri sono misurati. È una discussione superata perché il livello qualitativo di misurazione è ormai accettato da tutti i Paesi.

Il nuovo piano dei conti è utile per la classificazione COFOG della spesa che è un altro modo di considerare e analizzare i dati delle amministrazioni pubbliche, ovvero come la PA spende le risorse pubbliche. Inoltre, quei dati entrano nella catena dei conti nazionale fino a determinare l'altro oggetto statistico fondamentale che è il PIL: ci sono ponti che vanno dagli aggregati di finanza pubblica a variabili che servono per calcolare la domanda e offerta di beni e servizi, ovvero le componenti sottostanti il PIL.

4. L'*accrual*

Una questione importante nel passaggio al nuovo schema di bilancio è l'utilizzo del principio della competenza finanziaria potenziata da cui ci aspettiamo molto. Essa supera la competenza finanziaria vecchio stampo degli schemi di bilancio precedenti e si avvicina all'*accrual*.

Noi abbiamo dichiarato sempre e in ogni sede che non pretendiamo né possiamo essere sicuri che il nuovo principio corrisponda all'*accrual*. La valutazione deve essere compiuta esaminando la natura dalle fonti e come i dati sono registrati dalle PA. Siamo, tuttavia, convinti che la competenza finanziaria potenziata vada nel senso dell'*accrual* e renda questi bilanci una fonte decisamente migliore. Lo stiamo verificando empiricamente sui dati, in quanto non possiamo affidarci a un atto di fede sul fatto che la nuova registrazione sia *accrual*. C'è poi un passaggio importante nell'uso di queste informazioni che è il far confluire tutti questi bilanci tramite il canale BDAP utilizzando a pieno le potenzialità di questo sistema informativo. Noi vogliamo rendere BDAP il nostro canale unico di informazione sui bilanci degli enti. Il collegamento dei bilanci con SIOPE e SIOPE plus fa vedere ulteriori interessanti sviluppi: possiamo intravedere un *data lake*, un lago di dati sulle informazioni sull'azione dell'amministrazione pubblica.

Quello che mi sento di dire è che noi non lavoreremo sui big data nella finanza pubblica, perché non faremo inferenza.

Ad esempio, utilizzeremo questi dati per riuscire a tracciare tutto il percorso di una fattura (es. la fattura di acquisto di un "pezzo" di metropolitana). Ciò è molto futuribile, probabilmente c'è bisogno ancora di una generazione di statistici.

BDAP è ora il canale unico di informazione sui bilanci e stiamo cercando di verificarne la qualità perché quando si usa un canale di questo tipo occorre un controllo pervasivo di coerenza; ad esempio, qualche bilancio andrà escluso e bisognerà capire cosa farci.

Se consideriamo l'ultima slide ci sono dei numeri che riguardano il grado di copertura, cioè che quota di bilanci abbiamo per i diversi enti; presento l'informazione di fine settembre 2018. Riguardo al 2016 si tratta dei bilanci a 22 mesi dalla fine dell'anno di riferimento (un processo di raccolta che dovrebbe essere ormai completato). C'erano 7200 bilanci su 7500 per il caso dei comuni, il che non è poco in quanto non si arriva mai al 100% dei bilanci dei comuni. Per le Regioni siamo a 20 su 22. Delle regioni però a differenza dei comuni (in particolare di quelli piccoli) non si può fare a meno.

Nel 2017 a settembre, quindi relativamente presto, avevamo circa 7000 comuni; il processo non è finito, c'è spazio per raccogliere altri dati visto che la scadenza formale di trasmissione era giugno. Poi avevamo 17 su 22 regioni. A oggi (novembre) le abbiamo tutte su BDAP.

5. La distribuzione micro dei dati comunali

Ora vi presento gli ultimi grafici. Stiamo tentando di sviluppare delle prime analisi per capire come lavorare a livello micro sulla distribuzione dei dati comunali per capire cosa avviene a livello disaggregato. Poi c'è il problema degli investimenti delle amministrazioni locali che al momento registriamo per cassa, perché non abbiamo informazioni robuste di competenza sugli investimenti dei comuni; questa è una violazione della regola dell'*accrual* che non ci piace e per questo lavoriamo sul problema.
Ci sono pagamenti in conto competenza dell'anno e pagamenti in conto residuo degli anni precedenti. Sulla base di queste informazioni vediamo come nel 2015, col passaggio dei comuni al nuovo piano dei conti, c'è stato un salto rilevante, un cambiamento dei modi in cui i comuni registrano le spese per investimenti e aumenta molto la quota dei pagamenti in conto competenza. Però al contempo non si è consolidato il trend di crescita che ci aspettavamo con i dati 2017, peraltro ancora parziali e da approfondire.
Con i nuovi dati quindi si possono effettuare analisi di questo genere, a un livello molto analitico. Quindi, concludendo, siamo in una fase *in progress,* perché le fonti che derivano dal nuovo piano dei conti non sono ancora entrate massicciamente nella compilazione della contabilità nazionale, ma le informazioni ora disponibili sono informazioni aggiuntive, utilizzate per controlli e per monitorare fenomeni specifici. Per il futuro, puntiamo a farne la nostra fonte principale per tutte le P.A. che gradualmente sono inserite nel piano dei conti.

6. Le operazioni market

La difficoltà del caso CDP è catturare una informazione analitica; siamo andati molto avanti e dobbiamo esaminare le singole operazioni, non tanto stabilire se CDP sta dentro o sta fuori rispetto al perimetro della PA. Il criterio generale è che se c'è un'entità le cui operazioni sistematicamente e prevalentemente (dopo aver stabilito su quale variabile si misura la prevalenza) sono fatte per conto dello Stato (per quello che per noi statistici si definisce *general government*), vuol dire che essa è parte della PA. Se pure non siamo in quella situazione dobbiamo comunque andare ad analizzare ed eventualmente imputare nei conti della PA le singole operazioni; questo è il modo con cui attualmente trattiamo le operazioni di CDP.
Per quanto riguarda le federazioni sportive, per due federazioni il caso è stato portato alla Corte di giustizia europea. Non tutte le federazioni sono uguali, varia il parametro *market/non-market* perché non tutti gli sport sono uguali, ad esempio lo sport dilettantistico tende ad essere *non-market.* In altri sport ci sono sponsorizzazioni e diritti per cui rientriamo nella situazione *market* e le relative federazioni sono fuori dal

perimetro. Molte federazioni sono invece ora incluse nella PA e sono toccate dal caso che è oggetto di giudizio della Corte europea. È interessante che si arrivi a discutere presso la Corte Europea un caso di classificazione e ciò fa intravedere un'evoluzione interessante.

IL DIRITTO DEL BILANCIO NELLA DIMENSIONE EUROPEA E IN QUELLA NAZIONALE

INTERESSI FINANZIARI E PRESTAZIONI SOCIALI NELLA DIMENSIONE EUROPEA E IN QUELLA NAZIONALE

Aldo Carosi

Sommario: 1. Premessa. – 2. La complessità del sistema delle fonti multilivello inerenti alle relazioni tra diritto finanziario e sistema del welfare. – 3. La dimensione delle risorse disponibili e il suo impatto sulle relazioni tra diritto finanziario e diritti sociali. – 4. Profili di sinergia e di collisione tra interessi finanziari e diritti sociali nell'ordinamento dell'Unione europea e in quello nazionale. – 4.1. Le interdipendenze nella nostra Carta costituzionale. – 4.1.1. Sostenibilità e priorità nella determinazione della spesa sociale. – 4.2. Le interdipendenze nell'ordinamento europeo. – 5. La possibilità di una lettura economicamente compatibile di Costituzione e TUE. – 6. Le questioni inerenti alla finanza territoriale alla luce del diritto europeo e della riforma costituzionale del 2012. – 7. Autonomia finanziario-contabile e principio di rappresentanza democratica nei conti degli enti territoriali. – 8 Federalismo fiscale, solidarietà, trasparenza nel riparto delle risorse fra gli enti territoriali. – 9. L'equilibrio del bilancio in senso dinamico o tendenziale.

1. Premessa

Con molto piacere ho accettato l'invito di Giovanna Colombini e Marcello Degni a presiedere questa sessione del prestigioso convegno "La dimensione globale della finanza e della contabilità pubblica" organizzato in partnership dall'Università statale di Pisa e da quella di Ca' Foscari.
Tantissimi sono gli spunti ricavati dalla proficua giornata di studio che ha visto, tra l'altro, partecipare con relazioni innovative giovani costituzionalisti, portatori di conoscenze approfondite anche nella materia della contabilità pubblica.
Giovanna Colombini ha ricostruito da par suo le complesse e storiche questioni che riguardano le interrelazioni tra il diritto del bilancio e il diritto costituzionale, questioni che non possono essere incasellate nelle sovrastrutture concettuali che la specializzazione contemporanea del diritto ha creato senza rendersi conto – come già Vittorio Emanuele Orlando aveva intuito – che sistema parlamentare, forma di stato e diritti sociali – nel loro continuo combinarsi nei diuturni cambiamenti della Storia – sconvolgono argini concettuali sedimentati ma, proprio in ragione della mutevolezza della Storia, soggetti a continue revisioni.
E Giovanna Colombini conclude il suo lungo e pregevole *excursus* con un invito a mi-

surarsi con la più recente giurisprudenza della Consulta, così frequentemente investita da problemi derivanti dagli incerti passi del federalismo e da quelli della crisi economica, più avvertiti dalla gente comune sotto l'incedere della crisi.
Guido Rivosecchi si è misurato su due "temi caldi" come la tematica degli avanzi di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato venuti anch'essi all'esame della Corte costituzionale nella più ampia dialettica che vede Stato e Regioni misurarsi continuamente sull'accollo degli oneri derivanti dall'art. 126 del TFUE.
Marcello Degni si è occupato delle criticità finanziarie dei comuni, unendo sapientemente la passione per la storia delle comunità locali con le nuove prospettive del controllo affidato alla magistratura contabile.
Mario Pischedda ha disegnato il complesso scenario in cui ha ripreso forma – nella nuova veste del controllo di legittimità-regolarità sui bilanci degli enti territoriali e del sindacato giurisdizionale delle Sezioni Riunite in speciale composizione – lo studio del "potere neutrale" della magistratura contabile tanto caro ai due padri fondatori del diritto costituzionale moderno, Crisafulli e Sandulli.
Maria Teresa Polito ha illustrato efficacemente il complesso scenario regionale su cui si confrontano le sezioni della Corte lontane da Roma, dove il continuo contatto con le autonomie territoriali funge contemporaneamente da guida maieutica per queste ultime e da fonte di conoscenza e di riflessione per i magistrati contabili i quali finiscono per condividere i problemi delle piccole e utili comunità territoriali, certamente lontane dal cuore dei palazzi romani.
Chiara Bergonzini ha svolto importanti riflessioni sulla dicotomia armonizzazione-significatività dei conti pubblici, riconoscendo, da un lato, l'importanza che gli enti della finanza pubblica allargata parlino tutti lo stesso linguaggio contabile e, dall'altro, l'esigenza che la tecnicità dell'espressione contabile sia conoscibile agli amministrati attraverso strumenti di divulgazione certi, attendibili e "conciliati" con i numeri ordinati attraverso il criptico "linguaggio armonizzato".
Monica Bergo, riprendendo le basi medioevali dell'*accountability* custodite nella Magna Carta, ci ha parlato della indefettibile necessità di "umanizzare la finanza pubblica", di far capire al cittadino l'impiego effettivo delle tasse e dei tributi che paga, di scommettere sul fatto che un migliore e più trasparente impiego delle risorse di tutti, induca il cittadino a misurarsi con la tassazione in modo più maturo e coinvolto. Bergo mette in guardia poi dai pericoli che la Commissione europea, Eurostat e le società private trasformino la contabilità in un business a favore di quelle che l'illustre economista Ramanna ha definito le "sottili regole" contabili in grado di plasmare, all'ombra di una pretesa neutralità tecnica, i mercati e le politiche pubbliche.
Tema quest'ultimo ripreso da Giovanni Boggero nella interessantissima comparazione tra la disciplina delle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali in Italia e in Germania. Ed è significativo che – pur essendo Italia e Germania non molto allineate nelle strategie delle politiche economiche europee – emerge con chiarezza dalle precise conside-

razioni di Boggero che l'esigenza di una contabilità significativa, utile alla rendicontazione democratica, appartenga alla riflessione scientifica di entrambi i Paesi.
Marsid Laze, infine, con acume e autonomia di giudizio, non comuni in un giovane studioso proveniente dall'Albania, ha ridisegnato la storia del diritto del bilancio a partire da Laband, individuando la profonda compenetrazione tra forma di stato, disciplina del bilancio e interessi costituzionalmente rilevanti emersi nel corso della storia moderna e post moderna.
Per concludere – prima di passare al tema affidatomi che non potrà non essere arricchito da contributi di tale livello – lunga vita a queste iniziative sinergiche di Pisa e Venezia.

2. La complessità del sistema delle fonti multilivello inerenti alle relazioni tra diritto finanziario e sistema del welfare

Parlare delle relazioni tra diritto finanziario e prestazioni sociali implica la ricognizione e lo studio di sistemi formati da un grandissimo numero di elementi interagenti – ognuno caratterizzato da regole definite in modo vario e da vincoli interdipendenti. Per questo la comprensione degli effetti globali di queste interazioni comporta il vaglio di molteplici potenziali risultati, di fronte ai quali ogni conclusione apodittica rischia facilmente di cadere nella contraddizione.
Le variabili interdipendenti possono essere sinteticamente individuate: nella linguistica, nella logica, nella tradizione giuridica, nella storia economica e nei costumi. Nella realtà contemporanea caratterizzata da un sistema di fonti legislative e da una giurisprudenza multilivello questi caratteri eterogenei giocano tutti un ruolo determinante.
Sotto il profilo linguistico e concettuale è utile richiamare autorevole dottrina[1] secondo cui «Uno degli aspetti più caratteristici e celebrati della Costituzione italiana riguarda la ricchezza della concezione di eguaglianza accolta nel suo articolo 3 e poi ulteriormente sviluppata in altri articoli del testo costituzionale che riprendono il principio generale in contesti specifici. Non solo il primo comma dell'art. 3 fa tesoro dell'eredità liberale accogliendo il principio di eguaglianza formale – l'eguaglianza davanti alla legge –, ma il secondo comma della medesima disposizione completa il primo con la previsione del principio di eguaglianza sostanziale, determinando una polarità che innesca una relazione dialettica capace di dinamizzare l'intero ordinamento giuridico: infatti, se l'eguaglianza formale tende a valorizzare l'universalità, l'eguaglianza sostanziale giustifica piuttosto la specificità e la singolarità delle misure normative. Nell'insieme, i due principi mantengono vive le esigenze dell'universalità e della particolarità allo

[1] M. Cartabia, *Riflessioni in tema di eguaglianza e di non discriminazione*, in *Alle frontiere del diritto costituzionale – scritti in onore di Valerio Onida*, Giuffrè, 2011.

stesso tempo, il cui punto di equilibrio può essere individuato solo nel caso concreto». Come si vede quasi un impianto cosmologico che risponde a regole linguistiche e concettuali in grado di interrelarsi e di alimentarsi a vicenda in una serie quasi infinita di potenziali combinazioni[2].

Ma ciò è vero non solo per i parametri attinenti alla cura della persona, della solidarietà, dell'eguaglianza sostanziale, della ragionevolezza bensì anche per i parametri finanziari che a partire dal principio dell'equilibrio economico-finanziario di cui all'art. 81, passando alla sana gestione finanziaria dell'art. 97 per giungere alla regola aurea dell'art. 119 disegnano un quadro gravitazionale capace di accogliere intrecci e combinazione di precetti notevolmente diversificati nell'ambito di spazi ampiamente dimensionati dall'astrattezza e dalla generalità degli enunciati.

Di diversa articolazione semantica e concettuale è la legislazione europea che non si accontenta di sintetici enunciati ma predilige una ricca articolazione legislativa, che scende molto più nel dettaglio e nella casistica[3].

Per esempio, l'art. 3 del Trattato sull'Unione europea, nella versione consolidata (ex articolo 2 del TUE), è estremamente dettagliato nell'enunciare i suoi principi umanitari[4]. Senza scomodare la semeiotica, la normativa europea di vertice si distingue sensibilmente dal codice linguistico sintetico e di notevole astrattezza, tipico della nostra Carta costituzionale. Essa è saldamente ancorata alla propria matrice culturale e ideologica, aperta ad abbracciare esperienze, regole e valori profondamente eterogenei in ragione della diversa provenienza.

---

[2] M. Cartabia, *op.cit.* «Ad arricchire ulteriormente il panorama vi è poi il principio di ragionevolezza: di norma, l'eguaglianza richiede la mediazione della ragionevolezza, se è vero che essa – aristotelicamente – impone di trattare in modo eguale situazioni eguali, ma anche di differenziare il regime giuridico di situazioni diverse. La giurisprudenza costituzionale offre un capiente serbatoio di "equilibrio instabile" tra eguaglianza formale, ragionevolezza, ed eguaglianza sostanziale. Si potrebbe forse dire che l'eguaglianza nel costituzionalismo italiano si è caratterizzata per l'enorme potenzialità sprigionata da alcuni, pochi, principi fondamentali che hanno permesso di accogliere senza traumi tutta la gamma degli strumenti dell'eguaglianza che vanno dalla parità di trattamento alle azioni positive, dal divieto di discriminazione formale al divieto di discriminazione».

[3] Per un'ampia ricognizione della tematica dei diritti fondamentali e delle tecniche della loro protezione cfr. J. Luther, *Testi classici e contemporanei sui diritti sociali, culturali e sociali (electronic reader)*, 2016.

[4] Art. 3, TUE «1. L'Unione si prefigge di promuovere la pace, i suoi valori e il benessere dei suoi popoli. 2. L'Unione offre ai suoi cittadini uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne, in cui sia assicurata la libera circolazione delle persone insieme a misure appropriate per quanto concerne i controlli alle frontiere esterne, l'asilo, l'immigrazione, la prevenzione della criminalità e la lotta contro quest'ultima. 3. L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico. L'Unione combatte l'esclusione sociale e le discriminazioni e promuove la giustizia e la protezione sociali, la parità tra donne e uomini, la solidarietà tra le generazioni e la tutela dei diritti del minore. Essa promuove la coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra gli Stati membri. Essa rispetta la ricchezza della

Sia l'aspirazione ad uniformarsi verso l'alto arricchendosi reciprocamente, sia la necessità di perseguire l'omogeneità delle formule attraverso la analisi e la elencazione dei diversi "linguaggi costituzionali" degli Stati membri, i quali costituiscono "l'ambiente e la società" di riferimento, hanno sviluppato un vocabolario peculiare, forse ipertrofico, ma ampiamente giustificato dalla finalità di servire al funzionamento e alla fisiologia di una comunità molto più ampia e molto più variegata dei singoli elementi nazionali che la compongono. La scommessa di questo processo verso l'alto è quella promuovere – anche scontando un linguaggio ridondante –un pluralismo impegnato, finalizzato ad allargare gli orizzonti nazionali senza omologazioni a una cultura "dominante". È sicuramente un crinale delicato che non può giustificare sconfinamenti, a pena di non provocare disfunzioni nella percezione dell'Unione da parte del cittadino europeo. E grazie al turismo culturale, soprattutto dei giovani, molte culture diverse tendono oggi ad integrarsi.

Se la società globalizzata tende ad affastellare culture e abitudini diverse, non di rado attraverso mode tiranne, la scommessa dell'Unione è quella di unificare, attraverso un nuovo e appropriato linguaggio, le identità culturali maggiormente coinvolte dai fenomeni migratori. L'elaborazione di politiche e regole comuni ha come obiettivo la ricerca di elementi comuni nel rispetto e nella valorizzazione delle tradizioni di appartenenza dei ceppi culturali che interagiscono.

Insomma, un approccio per valorizzare le diversità come possibilità di arricchimento reciproco e non come elemento da omologare.

Peraltro il sistema delle fonti multilivello in tema di protezione dei diritti sociali presenta anche un terzo livello sovranazionale (CEDU)[5] mentre quello in materia finanziaria è dominato dalla diarchia del diritto europeo e di quello nazionale.

In questo contesto il rispetto della diversità culturale ha visto implementare le garanzie proprio attraverso la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo che giustifica, tra l'altro, il rispetto della diversità culturale delle minoranze come valore per l'intera comunità che le comprende, quasi una sorta di bene comune a favore della società nella sua interezza.

In simile contesto comunitario non può essere trascurata la dialettica tra Stato, Regioni ed enti locali che alimenta in modo vivace il pluralismo costituzionale.

---

sua diversità culturale e linguistica e vigila sulla salvaguardia e sullo sviluppo del patrimonio culturale europeo. 4. L'Unione istituisce un'unione economica e monetaria la cui moneta è l'euro. 5. Nelle relazioni con il resto del mondo l'Unione afferma e promuove i suoi valori e interessi, contribuendo alla protezione dei suoi cittadini. Contribuisce alla pace, alla sicurezza, allo sviluppo sostenibile della Terra, alla solidarietà e al rispetto reciproco tra i popoli, al commercio libero ed equo, all'eliminazione della povertà e alla tutela dei diritti umani, in particolare dei diritti del minore, e alla rigorosa osservanza e allo sviluppo del diritto internazionale, in particolare al rispetto dei principi della Carta delle Nazioni Unite. 6. L'Unione persegue i suoi obiettivi con i mezzi appropriati, in ragione delle competenze che le sono attribuite nei trattati».

[5] Cfr. sul punto D. Tega, *La Cedu e l'ordinamento italiano*, in *I diritti in azione. Universalità e pluralismo dei diritti fondamentali nelle Corti europee*, a cura di M. Cartabia, Bologna, 2007.

3. La dimensione delle risorse disponibili e il suo impatto sulle relazioni tra diritto finanziario e diritti sociali

In linea generale si può affermare che la dialettica tra diritti sociali e vincoli economico-finanziari presenta profili di conflittualità soprattutto nei periodi di crisi e di penuria di risorse pubbliche poiché l'effettività di tali diritti dipende anche dal finanziamento ad essi destinato. I diritti sociali sono, infatti, condizionati[6] dalle risorse finanziare e dall'intervento legislativo, in quanto richiedono una specifica disciplina da parte della legge ordinaria finalizzata ad assicurare l'organizzazione e le modalità necessarie per fornire la prestazione che forma oggetto del diritto.

Se dalla definizione costituzionale dello Stato sociale e dall'inquadramento dei diritti sociali fondamentali come diritti inviolabili della persona (che caratterizza il nostro ordinamento) si passa a verificare il grado della loro effettività, l'enunciazione astratta delle loro garanzie viene non di rado a collidere con la resa effettiva delle prestazioni sociali necessarie per alimentarli.

Ad avviso di non pochi osservatori, negli ultimi anni, di forte crisi economica, alcuni obiettivi di minore nobiltà tendono a prevalere sulla tutela dei diritti sociali: il libero mercato e la stabilità economica e monetaria condizionerebbero fortemente le tematiche della coesione economico-sociale e della solidarietà territoriale. Ne deriverebbe, anche a livello normativo, una vocazione rigorista ispirata alla salvaguardia della stabilità economica cosicché la conseguente riduzione della capacità degli Stati nazionali in ordine alle politiche di spesa[7] e degli ammortizzatori sociali, finirebbe per comprimere di fatto l'esercizio dei diritti pretensivi in termini di erogazione delle prestazioni sociali.

La sigla del Trattato di Maastricht del 1992 ha indubbiamente condizionato il margine di autonomia dei singoli Stati membri nella disponibilità e nella allocazione delle risorse destinate alle prestazioni sociali. L'introduzione dell'euro è stata, infatti, accompagnata da una serie di parametri restrittivi, indicati nell'articolo 121 del Trattato stesso e nei protocolli sui criteri di convergenza e sulla procedura per i disavanzi eccessivi.

La crisi economica degli ultimi anni, accentuando le differenze strutturali tra i sistemi economici nazionali aderenti all'UE e provocando l'esplosione della problematica dei

---

[6] In dottrina è stata coniata l'espressione, alquanto esplicativa, "diritti finanziariamente condizionati". Per una disamina delle relative questioni cfr. C. Pinelli, *Diritti costituzionali condizionati, argomento delle risorse disponibili, principio di equilibrio finanziario*, in AA. VV., *La motivazione delle decisioni della Corte costituzionale*, Torino, 1994, 548 ss.

[7] Emblematica in tal senso l'adozione del *Fiscal compact*. Il "Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* nell'Unione economica e monetaria", accordo approvato il 2 marzo 2012 da 25 dei 27 Paesi membri dell'Unione europea, è entrato in vigore dal 1° gennaio 2013. Il patto contiene una serie di regole, chiamate "regole d'oro" a salvaguardia del principio di equilibrio del bilancio, anche se l'accordo, formalmente, non fa parte del *corpus* normativo dell'Unione europea.

debiti sovrani, ha accelerato il processo di convergenza delle economie dell'area euro attraverso l'adozione di rigorose politiche di risanamento delle finanze pubbliche e la conseguente riduzione delle spese destinate al *welfare*[8].

Si accentua così – come meglio analizzato in seguito – una connessione bidirezionale tra regole finanziarie e diritti sociali, nel senso che il rapporto tra i sottesi interessi è suscettibile di scorrere in due direzioni opposte: la prima con modalità sinergiche, in ragione della pregiudiziale condizione di sana gestione finanziaria che deve caratterizzare qualsiasi intervento in campo sociale; la seconda con modalità antagoniste, nella misura in cui un eccessivo rigore rende insufficienti le risorse da destinare al *welfare*.

Vi è, poi, una più sottile dialettica tra la struttura delle libertà economiche e dei diritti sociali, la quale ha influenza asimmetrica nei rapporti tra tutela di questi ultimi e regole finanziarie.

In detto complesso intreccio va anche ricondotto l'impatto della CEDU e della Corte EDU (le cui pronunce, sia pure con le limitazioni riconosciute dalla stessa Corte costituzionale italiana, contribuiscono ad innervare i tessuti normativi nazionali).

Occorre infine sottolineare come alla complessità normativa se ne aggiunge un'altra giurisprudenziale non meno problematica.

---

[8] In particolare con il patto "Euro Plus", approvato dai Capi di Stato e di Governo della zona euro l'11 marzo 2011 e condiviso dal Consiglio europeo il 24-25 marzo 2011, gli Stati membri dell'Unione europea si sono impegnati ad adottare misure volte a perseguire gli obiettivi della sostenibilità delle finanze pubbliche, della competitività, dell'occupazione e della stabilità finanziaria, e a recepire nella legislazione nazionale le regole di bilancio dell'Unione europea fissate nel patto di stabilità e crescita, ferma restando «la facoltà di scegliere lo specifico strumento giuridico nazionale cui ricorrere», purché avente «una natura vincolante e sostenibile sufficientemente forte (ad esempio costituzione o normativa quadro)» e tale da «garantire la disciplina di bilancio a livello sia nazionale che subnazionale». Con il Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* nell'Unione economica e monetaria (meglio noto come Fiscal Compact), sottoscritto a Bruxelles il 2 marzo 2012 e in vigore dal 1° gennaio 2013, ratificato in Italia con la legge 23 luglio 2012, n. 114 (Ratifica ed esecuzione del Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* nell'Unione economica e monetaria [...]) gli Stati contraenti, all'art. 3, comma 2, si sono impegnati a recepire le regole del «patto di bilancio» «tramite disposizioni vincolanti e di natura permanente – preferibilmente costituzionale – o il cui rispetto fedele è in altro modo rigorosamente garantito lungo tutto il processo nazionale di bilancio». L'accordo prevede per i Paesi contraenti, secondo i parametri di Maastricht fissati dal Trattato CE, l'inserimento, in ciascun ordinamento, dell'obbligo di perseguire il pareggio di bilancio la cui verifica è stata attribuita alla Corte europea di giustizia (art. 3, comma 1), l'obbligo per tutti i Paesi di non superare la soglia di deficit strutturale superiore allo 0,5% (e superiore all'1% per i Paesi con debito pubblico inferiore al 60 % del PIL), oltre a imporre una ragguardevole riduzione del debito per un importo pari al 5% annuo, fino al rapporto del 60% sul PIL nell'arco di un ventennio (artt. 3 e 4). Gli Stati si impegnano a coordinare i piani di emissione del debito con il Consiglio dell'Unione e con la Commissione europea (art. 6). Il trattato inoltre, prevede l'obbligo per ogni Stato di garantire correzioni automatiche con scadenze determinate quando non sia in grado di raggiungere altrimenti gli obiettivi di bilancio concordati, l'obbligo di mantenere il deficit pubblico sempre al di sotto del 3 % del PIL che, se violato, produrrà l'irrogazione di sanzioni semi-automatiche da parte dell'UE. L'art. 8 del Fiscal compact prevede l'obbligo degli Stati firmatari di inserire nei propri ordinamenti le regole di bilancio europee e attribuisce alla Corte di giustizia il sindacato sul corretto recepimento di tali regole negli ordinamenti degli Stati membri.

4. Profili di sinergia e di collisione tra interessi finanziari e diritti sociali nell'ordinamento dell'Unione europea e in quello nazionale

Come già osservato, i rapporti tra finanza pubblica e promozione dei diritti sociali sono interrelati in modo polidirezionale. Per questo motivo gli attuali vincoli in sede nazionale ed europea finiscono per incidere direttamente e indirettamente sulle prestazioni di natura sociale: direttamente perché dimensionano in senso negativo le risorse impiegabili nella suddetta protezione; indirettamente, perché incidono sulle politiche di investimento e, quindi, sugli effetti che queste ultime hanno sul prodotto interno lordo, sui redditi dei singoli, sull'entità del prelievo fiscale, sulla ricchezza diffusa che riguarda anche le classi più deboli.

Politica monetaria, effetti finanziari delle politiche economiche e mercato unico producono, infatti, disfunzioni strutturali derivanti dalla caleidoscopica interconnessione tra dimensione nazionale e dimensione europea dei diversi interventi che, insistendo sullo stesso ambito materiale e territoriale, si intrecciano nella continua ricerca di un punto di equilibrio in grado di perseguire politiche sociali solidaristiche ed efficaci.

Questo asimmetrico complesso di tali componenti e, in particolare, gli effetti della politica monetaria (europea) e delle politiche di finanza pubblica (statali) determinano, in un contesto di mercato unico, importanti implicazioni strutturali nella resa delle prestazioni sociali in conseguenza delle misure, tanto espansive quanto di *austerity*, adottate dai singoli Stati membri con effetti rilevanti nel sistema macroeconomico complessivo.

Nell'intrecciato contesto di relazioni sistemiche tra moneta e mercato, da un lato, e bilanci pubblici e debiti sovrani, dall'altro, i tentativi di riequilibrio macroeconomico dell'area Euro sono in grado di produrre concrete disfunzioni, tra Paesi in surplus e Paesi in deficit, proprio nella garanzia delle prestazioni al servizio dei diritti sociali. In tali ambiti il costo del lavoro, i tassi di occupazione e disoccupazione, la redistribuzione di ricchezza a mezzo degli interventi sociali si connotano quali fattori di interdipendenza sistemica nella correzione degli sbilanci commerciali e, di conseguenza, finanziari tra i Paesi membri dell'Unione europea[9].

Pur nella consapevolezza della inscindibilità degli intrecci in ambito nazionale, europeo e internazionale, può rivelarsi utile un'analisi specifica delle più importanti relazioni concettuali nella Carta costituzionale e nelle regole di vertice dell'Unione europea.

---

[9] Sul punto si vv. F. Bilancia, *Crisi economica e asimmetrie territoriali nella garanzia dei diritti sociali tra mercato unico e Unione monetaria*, in *Aperta contrada*, 2014; A. Pisaneschi, *Bilancio dello Stato e condizionalità*, in C. Bergonzini (a cura di), *Costituzione e bilancio*, Milano, 2019.

4.1 Le interdipendenze nella nostra Carta costituzionale

Nell'ambito della nostra Costituzione si manifestano alcuni principi, tra loro interdipendenti, che collegano le politiche di bilancio alla sana gestione finanziaria e a profili di *welfare* assolutamente indefettibili.
L'art. 2 Cost. pone al centro delle tutele la persona, sia individualmente – ma quel che nel nostro caso maggiormente rileva – sia nelle formazioni sociali nelle quali intrattiene i rapporti civili e sociali. Similmente, affianca ai diritti inviolabili "inderogabili doveri di solidarietà politica, economica e sociale". Di tenore analogo l'art. 3, secondo comma, Cost. ove si afferma il principio di eguaglianza sostanziale. Tale principio, insieme a quello di tutela della persona, trova ampio sviluppo in più specifici parametri costituzionali presenti nella Prima Parte della nostra Costituzione.
In coerenza con tali precetti la solidarietà politica si esprime anche attraverso una costituzione economica di tipo pluralista riconoscendo, tra l'altro, accanto alla tutela della proprietà privata e della libertà di iniziativa economica, la loro funzionalizzazione sociale.
Quanto al profilo finanziario, gli artt. 81 e 97 Cost. operano una connessione tra i concetti di sostenibilità, sana gestione finanziaria e buon andamento dell'amministrazione e dei servizi. L'art. 117, secondo comma, lettera m), Cost. collega la sostenibilità alla garanzia indefettibile dei livelli essenziali delle prestazioni.
L'art. 119 prevede una disciplina degli enti territoriali e delle comunità di base improntata all'autonomia finanziaria di entrata e di spesa, con l'unico limite dell'equilibrio dei relativi bilanci e della partecipazione, nella prospettiva macroeconomica e della finanza pubblica allargata, all'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. Quando le risorse di dette comunità territoriali non consentono di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite, deve essere lo Stato a intervenire con apposito fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, nei riguardi dei territori con minore capacità fiscale per abitante, e con ulteriori risorse per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni.
Gli enti territoriali possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio.
Può accadere che gli interessi sottesi a questi principi di grande rilevanza costituzionale procedano – con riguardo alle fattispecie concrete da disciplinare – in modo allineato e sinergico ma accade anche che alcuni di essi vengano a trovarsi talvolta in posizione antagonista.
I concetti di servizi pubblici, buon andamento dell'azione amministrativa e sana gestione finanziaria sono stati spesso accostati in senso sinergico anche nella giurisprudenza della Corte costituzionale: «efficienza e contenimento dei costi dei servizi pub-

blici – che sono a carico della collettività – attengono al concetto di buon andamento della pubblica amministrazione e come tali assumono rilevanza sotto il profilo costituzionale»[10]. Ora la nuova formulazione dell'art. 97 Cost., ed in particolare del nuovo primo comma, costituzionalizza in modo più stringente questo principio[11].

Se nella legislazione e nelle politiche pubbliche successive alla grande crisi del 2009 la valorizzazione della qualità e della quantità dei servizi pubblici, a differenza della cura degli interessi finanziari, non risulta essere stata un obiettivo prioritario, è difficilmente controvertibile che, in linea di principio, la realizzazione di un'efficace azione di soddisfacimento dei bisogni sociali attraverso una rete funzionale di servizi pubblici, comporta quale presupposto essenziale – soprattutto nei periodi di grave penuria di risorse – la sana gestione finanziaria delle stesse.

Pur se introdotta come parametro sintetico di controllo della Corte dei conti europea e di alcune istituzioni di Paesi occidentali come la Corte dei conti italiana, l'espressione "sana gestione finanziaria"[12] ha una valenza autonoma perché riguarda le modalità di agire dei soggetti che vi si devono ispirare. Il contenuto semantico dell'espressione va ben oltre il significato di legittimità e regolarità contabile in quanto comprende anche quello di azione amministrativa efficiente, esercitata – naturalmente nel rispetto della legge – per soddisfare interessi generali sottesi al particolare compito amministrativo da attuare nel caso specifico. Essa, al pari del concetto di buon andamento dell'azione amministrativa, cui la avvicina ancor più la nuova prescrizione introdotta nel primo comma dell'articolo 97 della Costituzione[13], comporta non solo l'osservanza della legislazione ma anche delle regole non giuridiche di condotta (generalmente tratte da norme deontologiche e da tecniche dell'esperienza), che indicano il modo migliore per raggiungere gli obiettivi di pubblico interesse. Le regole della sana amministrazione non attengono soltanto alla legittimità ma anche al merito dell'azione amministrativa e sono, insieme al rispetto della legge, il presupposto per realizzare il pubblico bene e il buon andamento dei servizi.

---

[10] Sentenza n. 60 del 1991.

[11] Sul punto cfr. G. Colombini, *Buon andamento ed equilibrio finanziario nella nuova formulazione dell'art. 97 Cost.*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, Milano 2019.

[12] La sana gestione finanziaria è un concetto mutuato dall'ordinamento comunitario (attualmente dall'art. 287 TFUE, ex art. 248 TCE) ed in particolare è riferito agli accertamenti di competenza della Corte dei conti europea la quale «controlla la legittimità e la regolarità delle entrate e delle spese ed accerta la sana gestione finanziaria». Detta espressione è stata riferita, nella riforma cosiddetta La Loggia contenuta nella legge n. 131 del 2003, anche alla Corte dei conti italiana. Il complesso contenuto riassunto in tale espressione si ispira ad una serie di principi «aventi uno specifico *ubi consistam* costituzionale: buon andamento ed imparzialità nell'azione amministrativa; equilibrio di bilancio, divieto di indebitamento e sana gestione nell'utilizzo del pubblico denaro», così G. Astegiano, *Ordinamento e gestione contabile-finanziaria degli enti locali*, Milano, 2012.

[13] Art. 97 Cost. «Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico».

Così impostata la relazione complementare – e almeno in parte sovrapponibile – tra equilibrio di bilancio, sana amministrazione e buon andamento dell'azione amministrativa, è evidente che la garanzia di un bilancio in equilibrio diventa condizione necessaria, anche se non sufficiente, per realizzare le politiche pubbliche e, in particolare, il concreto soddisfacimento dei diritti sociali attraverso servizi pubblici puntuali ed efficienti. Ciò in special modo con riguardo alle fasi della programmazione e della fissazione degli obiettivi pubblici strategici.
Un bilancio economico sano consente di accantonare risorse per gli investimenti che rappresentano il volano dello sviluppo e un imprescindibile strumento per rilanciare la crescita economica e l'occupazione.
Al contrario, un'elevata percentuale di debito e il ricorso all'indebitamento per finanziare spese correnti, anziché investimenti, rende insicura e incostante qualsiasi politica sociale, impedendo scelte efficaci e lasciando l'iniziativa legislativa all'improvvisazione o al contenimento disordinato delle continue contingenze negative.
Analogamente, bilanci in ordine consentono di fronteggiare in modo migliore gli imprevisti derivanti dai cambiamenti strutturali dell'economia, tipici della nostra epoca, che incessantemente plasmano le economie nazionali e il mercato del lavoro.
L'adozione di rigorosi vincoli di bilancio può essere, sotto questo profilo, un incentivo per migliorare il *modus operandi* delle amministrazioni pubbliche, attraverso l'incremento della efficienza dell'azione amministrativa in funzione compensativa della diminuzione delle risorse.

4.1.1 Sostenibilità e priorità nella determinazione della spesa sociale

In Europa, e in particolare nel nostro Paese, è stato proprio l'ampliamento dei meccanismi di tutela successivo al secondo dopoguerra che ha condotto ad una crescita esponenziale della spesa sociale[14], la quale, a sua volta, per effetto della crescente carenza di risorse e del contemporaneo aumento qualitativo e quantitativo della domanda, ha contribuito a produrre una corrispondente crisi del soddisfacimento dei bisogni sociali.
Il fenomeno appena descritto, unitamente a una serie di fattori, tra cui l'emergere di nuovi bisogni, di nuovi soggetti portatori degli stessi, della forte difficoltà dello Stato a svolgere il ruolo di erogatore con modalità imprenditoriali e ad assumere una

[14] Peraltro, secondo alcuni Autori non sono solo le prestazioni sociali a rappresentare un costo per le comunità amministrate. Secondo Luciani tutti i diritti hanno un costo e, per questo, anche quelli individuali devono essere assoggettati ad un giudizio di sostenibilità congiuntamente a quelli sociali. Sul punto, tra i vari contributi dell'Autore, M. Luciani, *Nuovi diritti fondamentali e nuovi rapporti fra cittadino e pubblica amministrazione*, in *Rivista critica del diritto privato,* n. 1, 1985. Sul punto anche F. Modugno, *I "nuovi diritti" nella giurisprudenza costituzionale*, Torino 1995.

funzione regolatrice in grado di rendere compatibile domanda e offerta dei servizi, ha contribuito alla crisi del sistema che si è accentuata al punto da spingere alcuni studiosi a sostenere l'inevitabile estinzione del *welfare State*.

Bisogna, tuttavia, considerare che il livello di protezione dei diritti sociali varia in funzione del momento storico ed in relazione all'andamento dell'economia e delle risorse concretamente disponibili. Ne deriva che cicli economici favorevoli e sfavorevoli sono sempre esistiti. Ma se ciò induce a pensare che l'attenuarsi della crisi può mitigare gli accenti pessimistici contemporanei, è anche vero che i drastici tagli allo stato sociale potrebbero avviare su una strada senza ritorno come accade nei Paesi che hanno radicalmente smantellato settori di *welfare*, senza poi riuscire a ricostruire un assetto funzionale per le classi meno abbienti (si pensi alla questione sanitaria degli Stati Uniti che perdura da diversi decenni).

Comunque, la particolare situazione storica che stiamo vivendo evidenzia come la penuria delle risorse a disposizione obblighi ad una selezione dei servizi sociali secondo priorità e mezzi concretamente disponibili.

Rimanendo impregiudicato il riconoscimento del diritto all'assistenza, il livello delle prestazioni varia in dipendenza delle dinamiche politico-sociali. Questa variabile, anche alla luce della situazione attuale, non può essere indipendente dal livello di crescita dell'economia del Paese.

In definitiva può ragionevolmente affermarsi che l'attuazione dei diritti sociali condizionati dall'impiego di risorse pubbliche è caratterizzata da necessaria gradualità, da ragionevole ponderazione con gli altri valori costituzionali primari e, soprattutto, con le risorse pubbliche disponibili.

Da questi profili si ricava una continua interazione tra disciplina finanziaria e delle prestazioni di carattere sociale, interazione che raggiunge i migliori effetti quando i suoi dialettici poli trovano un equilibrato bilanciamento sia in termini di regole che di concreta gestione. Si può concludere rilevando che il principio di effettività, in un ordinamento democratico e pluralistico mostra, per così dire, due anime. La prima attiene alla garanzia del contenuto dei diritti, perseguita attraverso la garanzia del livello delle prestazioni; la seconda si manifesta nel necessario adattamento delle prestazioni alla concretezza dei bisogni da soddisfare, avuto riguardo ai contesti sociali e territoriali dei soggetti portatori[15].

Di tali variabili del corretto bilanciamento costituzionale è opportuno indagare gli effetti dei diversi livelli di combinazione possibili.

---

[15] Così G. Silvestri, *Riparto di competenze tra stato e regioni e tutela dei diritti fondamentali,* in collettanea *Alle frontiere del diritto costituzionale – scritti in onore di Valerio Onida*, Giuffrè, 2011.

4.2 Le interdipendenze nell'ordinamento europeo

Il tema dei rapporti tra diritti sociali e vincoli di bilancio nell'ordinamento europeo e in quello nazionale è oggetto di un dibattito politico e istituzionale molto acceso. Non solo in larga parte dell'opinione pubblica, ma anche tra alcuni intellettuali che a vario titolo si sono espressi sull'argomento, le nuove regole di bilancio vengono percepite come restrittive dei diritti sociali all'interno dell'Unione[16]. Nei Paesi membri più indebitati si è assistito a tagli sistematici della spesa pubblica in settori strategici quali sanità, istruzione, previdenza e cultura. Ciò porta ad interrogarsi su quali basi possa essere conciliato l'obiettivo di conti pubblici in equilibrio, ritenuto pregiudiziale in ambito europeo, con l'esigenza di garantire le protezioni sociali richieste da Costituzioni come quella italiana[17], ed in fondo dallo stesso Trattato europeo.

Si perviene così all'ulteriore complesso problema della conciliazione tra alcuni principi dell'Unione europea quali la tutela delle libertà economiche, la sana gestione finanziaria e la protezione di diritti sociali.

Se con l'approvazione della Carta di Nizza è stato realizzato il più avanzato tentativo di costituzionalizzazione dei diritti sociali in Europa, rimane il problema della loro garanzia effettiva soprattutto in confronto e in relazione alle ormai consolidate tematiche delle libertà economiche e della sana gestione finanziaria.

Fino al più recente passato una certa concretezza è stata raggiunta solo con l'elaborazione delle politiche alimentate con i fondi strutturali mentre un certo grado di latitanza e contraddittorietà si è potuto riscontrare quando davanti alla Corte di giustizia sono stati posti a confronto in modo dialettico le libertà economiche e la garanzia dei diritti fondamentali dipendenti dall'organizzazione e dal finanziamento dei servizi pubblici.

Pertanto, pur dovendosi riconoscere l'alto profilo sociale di alcuni enunciati del Trattato, quando questi ultimi sono stati bilanciati dalla Corte di giustizia non si è raggiunto spesso un punto di equilibrio. Il contrasto tra le libertà economiche fondamentali e i diritti sociali degli Stati membri hanno posto in essere divergenze ideologiche difficilmente componibili con le disposizioni costituzionali degli Stati membri[18].

---

[16] Si v., fra gli altri, De Witte, *EU Law, Politics, and the Social Question, in German Law Review*, 2013, 588 ss.; Giubboni, *Cittadinanza, lavoro e diritti sociali nella crisi europea*, CSDLE "Massimo D'Antona", *Working Paper* 100/2013, 20 ss.; C. Salazar, *Crisi economica e diritti fondamentali*, in Rivista AIC.it, n. 4/2013, 11 ss.; S. Fernandez – K. Mauslauskaite, *A social dimension for the EMU: why and how*, *Notre Europe*, *Policy Paper* 98, *September* 2013, 4 ss.

[17] Sul tema delle relazioni tra norme finanziarie di fonte comunitaria e principi della nostra Costituzione cfr. G. L. Tosato, *La riforma costituzionale del 2012 alla luce della normativa dell'Unione: l'interazione fra I livelli europeo e interno"*, atti del Seminario "Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012", Roma, Palazzo della Consulta – 22 novembre 2013.

[18] Cfr. U. Carabelli, *Il contrasto tra le libertà economiche fondamentali e i diritti di sciopero e di contratta-*

Nelle sentenze Viking[19], Laval[20] e Ruffert[21] è stata effettuata una ponderazione del

---

zione collettiva nella recente giurisprudenza della Corte di Giustizia: il sostrato ideologico e le implicazioni giuridiche del principio di equivalenza gerarchica, in *Studi sull'integrazione europea* 2/2011, secondo cui non è possibile effettuare alcuna interpretazione "evolutiva" delle disposizioni costituzionali interne, a pena di tradire il loro nesso vitale con il principio di uguaglianza sostanziale, dato che la posizione sistematica dei diritti sociali fondamentali di sciopero e contrattazione collettiva è sicuramente diversa e più tutelata rispetto alla garanzia offerta a livello europeo.

[19] Corte di giustizia, sentenza del 11 dicembre, cosiddetta sentenza Viking, pronuncia su rinvio pregiudiziale ex art. 234 CE: «L'art. 43 CE deve essere interpretato nel senso che, in linea di principio, non è esclusa dall'ambito di applicazione di tale articolo un'azione collettiva intrapresa da un sindacato o da un raggruppamento di sindacati nei confronti di un'impresa privata al fine di indurre quest'ultima a sottoscrivere un contratto collettivo il cui contenuto sia tale da dissuaderla dall'avvalersi della libertà di stabilimento. 2) L'art. 43 CE conferisce a un'impresa privata diritti opponibili a un sindacato o a un'associazione di sindacati. 3) L'art. 43 CE deve essere interpretato nel senso che azioni collettive come quelle in esame nella causa principale, finalizzate a indurre un'impresa privata stabilita in un certo Stato membro a sottoscrivere un contratto collettivo di lavoro con un sindacato avente sede nello stesso Stato e ad applicare le clausole previste da tale contratto ai dipendenti di una società controllata da tale impresa e stabilita in un altro Stato membro, costituiscono restrizioni ai sensi dell'articolo in parola. Tali restrizioni possono, in linea di principio, essere giustificate da una ragione imperativa di interesse generale come la tutela dei lavoratori, purché sia accertato che le stesse sono idonee a garantire la realizzazione del legittimo obiettivo perseguito e non vanno al di là di ciò che è necessario per conseguire tale obiettivo»

[20] Corte di giustizia, sentenza del 18 dicembre 2007, cosiddetta sentenza Laval, su domanda di pronuncia pregiudiziale ex art. 234 CE avente ad oggetto l'interpretazione degli artt. 12 CE e 49 CE, nonché della direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 16 dicembre 1996, 96/71/CE, relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi, proposta dall'*Arbetsdomstolen* (Svezia) nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la Laval, società di diritto lettone avente sede a Riga, e, dall'altro, la Byggnads, sindacato svedese dei lavoratori del settore delle costruzioni e dei lavori pubblici, la Byggettan, sezione sindacale n. 1 di tale sindacato, nonché la Elektrikerna, sindacato svedese dei lavoratori del settore elettrico, avviata dalla società per ottenere, in primo luogo, l'accertamento dell'illegittimità sia dell'azione collettiva della Byggnads e della Byggettan relativa all'insieme dei cantieri in cui la società è attiva, sia dell'azione di solidarietà della Elektrikerna; in secondo luogo, per ottenere che sia ingiunto di porre fine a tali azioni; in terzo luogo, per la condanna delle organizzazioni sindacali al risarcimento del danno: «gli artt. 49 CE e 3 della direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 16 dicembre 1996, 96/71/CE, relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che, in uno Stato membro in cui le condizioni di lavoro e di occupazione relative alle materie di cui all'art. 3, n. 1, primo comma, lett. a)-g), della stessa direttiva sono contenute in norme legislative, ad eccezione dei minimi salariali, un'organizzazione sindacale possa, mediante un'azione collettiva sotto forma di blocco dei cantieri come quella in esame nella causa principale, tentare di costringere un prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro ad avviare con essa una trattativa sulle retribuzioni da pagare ai lavoratori distaccati, nonché a sottoscrivere un contratto collettivo del quale talune clausole stabiliscono, per alcune di tali materie, condizioni più favorevoli di quelle che derivano dalle disposizioni legislative vigenti, mentre altre clausole riguardano materie non previste dall'art. 3 della medesima direttiva. 2) Gli artt. 49 CE e 50 CE ostano a che, in uno Stato membro, il divieto imposto alle organizzazioni sindacali di intraprendere un'azione collettiva allo scopo di abrogare o modificare un contratto collettivo concluso da parte di terzi sia subordinato al fatto che l'azione riguardi condizioni di lavoro e di occupazione alle quali si applica direttamente la legge nazionale».

[21] Corte di giustizia, sentenza del 3 aprile 2008 su domanda di pronuncia pregiudiziale ex art. 234 CE avente ad oggetto l'interpretazione dell'art. 49 CE, proposta dall'*Oberlandesgericht Celle* (Germania) nell'ambito di una controversia tra il Sig. Rüffert, in qualità di curatore fallimentare della Object und Bauregie GmbH & Co. KG, e il Land Niedersachsen, relativamente alla risoluzione di un contratto d'appalto concluso tra quest'ultimo e la citata società.

tutto sbilanciata a favore delle libertà economiche[22].

In queste sentenze, il filtro tecnico del giudizio di proporzionalità non riesce a celare una opzione forte verso un modello economico-sociale iperliberista, che – benché presupposto – non viene tuttavia espressamente enunciato[23].

Con riguardo all'indirizzo assunto dalla Corte di Giustizia nei casi sopraindicati, si è parlato di un bilanciamento libero del Giudice europeo, in quanto non orientato da precisi parametri costituzionali o paracostituzionali, ma ispirato ed affidato semplicemente ad un vago e generico principio di proporzionalità[24].

Secondo alcuni autori, il problema non sta tanto nell'effettuazione di un bilanciamento, giacché esso pare – almeno in linea astratta – ammissibile, ma piuttosto nel tipo di bilanciamento che appare, nelle sentenze in questione, lontano dal raffronto dialettico tra parametri confliggenti, così da apparire ispirato alla sola ragione economica[25].

---

[22] S. Giubboni, *Diritti e solidarietà in Europa. I modelli nazionali nello spazio giuridico europeo*, Bologna, 2012, 83 ritiene errata la prospettiva adottata dalla Corte di giustizia. Quest'ultima sarebbe avrebbe dovuto prendere le mosse dalla compatibilità delle libertà economiche con i diritti fondamentali. Cfr. M. Luciani, *Diritto di sciopero, forma di stato e forma di governo*, in *Argomenti di diritto del lavor*o, 2009, 16). L'Autore non ha dubbi ha dubbi sull'impossibilità di ritenere equiordinati lo sciopero e la libertà di iniziativa economica, in quanto, essendo lo sciopero finalizzato proprio al condizionamento di tale libertà, si ravvisa inevitabilmente una situazione di soggezione di quest'ultima. Cfr. F. Vecchio, *Dopo Viking, Laval e Rüffert: verso una nuova composizione tra libertà economiche europee e diritti sociali fondamentali?*, in www.europeanrights.eu. Sul tema B. Caruso, *I diritti sociali nello spazio sociale sovranazionale e nazionale: indifferenza, conflitto o integrazione?* (prime riflessioni a ridosso dei casi Viking e Laval), in W. P. C.S.D.L.E. "Massimo d'Antona". INT - 6112008, 42): «Per corroborare un tale processo di interazione e reciproca trasformazione di culture e principi nazionali, tra le libertà fondamentali e i diritti sociali, ci sono principi *ad hoc* costituzionalizzati nell'ordinamento europeo: il principio di sussidiarietà, per esempio, - più del mutuo riconoscimento - che non è soltanto un principio di regolazione delle competenze, ma di contemperamento dinamico di identità diverse; e connesso ad esso, il principio di leale collaborazione; ma anche i principi di proporzionalità e di ragionevolezza, direttamente ripresi, in materia di diritti sociali, dalla Corte di Giustizia, intesi quali passaggi cruciali della strategia argomentativa mirata ad un condivisibile bilanciamento».

[23] Cfr. A. Vespaziani, *Il bilanciamento tra libertà economiche e diritti sociali nella giurisprudenza comunitaria: a view from luxembourg,* in M. B. Deli, M.R. Mauro, F. Pernazza, F.P. Traisci (a cura di) *Impresa e diritti fondamentali nella prospettiva transnazionale*, ESI, Napoli, 2012, 286.

[24] Cfr. G. Azzariti, *Le garanzie del lavoro tra costituzioni nazionali, Carta dei diritti e Corte di Giustizia dell'Unione europea*, in atti del Convegno "Diritto civile e principi costituzionali europei e italiani", Perugia, 25-26 marzo 2011.

[25] Sul punto cfr. S. B. Caruso, *I diritti sociali nello spazio sociale sovranazionale e nazionale: indifferenza, conflitto o integrazione? (prime riflessioni a ridosso dei casi Viking e Laval),* in Working Paper C.S.D.L.E. "Massimo D'Antona".IT - 61/2008, il quale ricorda che «Per corroborare un tale processo di interazione e reciproca trasformazione di culture e principi nazionali, tra le libertà fondamentali e i diritti sociali, ci sono principi *ad hoc* costituzionalizzati nell'ordinamento europeo: il principio di sussidiarietà, per esempio, – più del mutuo riconoscimento – che non è soltanto un principio di regolazione delle competenze, ma di contemperamento dinamico di identità diverse; e connesso ad esso, il principio di leale collaborazione; ma anche i principi di proporzionalità e di ragionevolezza, direttamente ripresi, in materia di diritti sociali, dalla Corte di Giustizia, intesi quali passaggi cruciali della strategia argomentativa mirata ad un condivisibile bilanciamento».

I due poli in conflitto (diritti sociali e libertà economiche) hanno entrambi il crisma della "fondamentalità" e non appaiono neppure ontologicamente inconciliabili se non alla luce di concezioni radicali e assiomatiche del libero mercato quali quelle emergenti dalle pronunce testé evocate. Non appaiono condivisibili le opinioni di quei commentatori che hanno ritenuto inevitabile una assoluta discrezionalità del giudizio "costituzionale" del Giudice europeo: se non può essere contestata la sua competenza, è difficilmente compatibile con gli ordinamenti di alcuni Stati membri che egli non tenga conto di valori di natura sociale espressi nelle costituzioni nazionali e, per vero, enunciati, anche se in forma diversa, nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea[26].
Vi sono tuttavia opinioni dottrinarie improntate a maggiore ottimismo, secondo cui sarebbe possibile un processo di interazione e omogeneizzazione di culture e principi nazionali, in tema di libertà fondamentali e di diritti sociali. Omogeneizzazione che potrebbe puntare su un armonico sviluppo di principi già costituzionalizzati nell'ordinamento europeo. Ciò nella prospettiva di contemperare progressivamente identità nazionali diverse secondo canoni improntati alla proporzionalità e alla ragionevolezza[27].
Tra queste è utile sottolineare come autorevole dottrina abbia evidenziato la naturale vocazione della Carta di Nizza a fungere da sostanziale parametro di riferimento per tutti gli attori contemporanei dello scenario europeo[28]. L'Autrice formula un forte richiamo a una visione sinergica di tutte le sensibilità e gli strumenti – nazionali, sovranazionali e transnazionali – utili a perfezionare una cultura della effettività dei diritti sociali attraverso un accesso al giudice il più possibile tempestivo e puntuale. Ciò in una prospettiva di complessiva coerenza interna, dell'ordinamento europeo e di quelli nazionali, finalizzata a elevare il livello di tutela «valutando la complessiva coerenza interna dell'ordinamento europeo e la maturità degli ordinamenti nazionali a tenere alto il confronto, ogniqualvolta si avverte una qualche criticità nel garantire immediatezza alla tutela dei diritti e aumenta lo scontento dei cittadini, soprattutto con riferimento ai diritti sociali»[29].
A tal fine, è stato considerato dirimente valorizzare interpretazioni sistematiche del diritto sociale europeo in stretto raccordo con le fonti internazionali che più rilevano nell'apprestare tutele adeguate, così da creare sinergie e rafforzare gli strumenti dell'integrazione attraverso il diritto. E, d'altronde, i diritti fondamentali enucleabili dai

[26] La Carta dei diritti, per le sue intrinseche caratteristiche (classificazione dei diritti in categorie di valori: dignità, libertà, uguaglianza, solidarietà, cittadinanza, giustizia e non secondo la tradizionale distinzione in diritti civili, politici, sociali, economici) si articola in una indifferenziata elencazione di fattispecie.

[27] Sul tema si v. B. Caruso, *I diritti sociali nello spazio sociale sovranazionale e nazionale: indifferenza, conflitto o integrazione?* op. cit.

[28] S. Sciarra, *Diritti fondamentali nazionali ed europei. A proposito di diritto alle ferie retribuite*, in *Federalismi.it*, 2019.

[29] S. Sciarra, *ibidem*.

principi generali della Carta appaiono indefettibili per configurare i cittadini europei come concretamente partecipi dei valori democratici e politici dell'Unione europea.
Una nuova sensibilità in tale direzione traspare, ad esempio, dalla recente giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea (CGUE) in materia di diritto alle ferie retribuite e fa riflettere sui tempi lunghi – forse necessari – di evoluzione che talune materie richiedono, tempi che conducono a veri e propri snodi interpretativi.
Le decisioni della Grande camera Bauer[30] e Max-Planck[31] testimoniano questa evoluzione: si tratta di importanti argini di contenimento rispetto a forme di lavoro in cui la parte datoriale utilizza non di rado in modo aggressivo le potenzialità dell'avanzamento tecnologico a discapito della tutela della salute e della sicurezza dei luoghi di lavoro. La tutela del lavoro è parte integrante e quasi naturale nell'ambito del catalogo dei diritti umani che devono essere garantiti in relazione a qualsiasi situazione lavorativa. Su questo carattere insiste quel filone dottrinale che tende a concepire in modo ottimistico l'evoluzione della giurisprudenza europea dopo l'entrata in vigore della Carta di Nizza.
Da tale filone di pensiero è utile riprendere l'invito a sperimentare l'interpretazione conforme tra diritto europeo e diritto nazionale che – come si vedrà più avanti – appare strumento necessario per conciliare i principi del Trattato con quelli della nostra Costituzione nell'ambito delle relazioni tra diritto finanziario e finanziamento dei diritti sociali.
Aldilà delle diverse sensibilità che caratterizzano l'evoluzione della legislazione e della giurisprudenza europea, si può comunque concludere che, pur con passi incerti, l'effettività dei diritti sociali in termini di finanziamento, a prescindere dalle loro origini e dalla loro morfologia, cominciano a essere inquadrati nel più ampio contesto della dignità, della libertà e dell'eguaglianza dell'uomo che ispirano la "parte sociale" del Trattato.
La Corte di giustizia, pur facendo perno su principi già elaborati in tutt'altra sede di tutele, come quello in tema di non discriminazione, comincia a offrire protezione a veri e propri diritti sociali, come nei casi precedentemente richiamati.
Per questa ragione, la protezione sociale disegnata dalla Carta di Nizza abbraccia potenzialmente un campo molto vasto, al di là delle specifiche tematiche – sulle quali la Corte di giustizia si è già misurata – legate al diritto del lavoro, alla sicurezza sociale e ai beni e ai servizi d'interesse generale. Così, ad esempio, per quel che riguarda le relazioni di genere, l'esclusione sociale e la tutela delle categorie deboli e disabili.

---

[30] Casi riuniti Corte giust. (Grande sezione) 6 novembre 2018, C-569/16 e C-570/16, *Stadt Wuppertal c. M.E. Bauer e Volker Willmeroth*.

[31] Corte giust. (Grande sezione) 6 novembre 2018, C-684/16, *Max-Planck-Gesellscaft zur Förderung der Wissenschaften e V c. Tetsuji Schimizu*.

5. La possibilità di una lettura economicamente compatibile di Costituzione e Trattato

Quanto alla possibile convivenza tra la parte economica della nostra Costituzione e quella del Trattato e delle norme attuative, forse le ambiguità terminologiche e la dialettica degli interessi sottesi a valori potenzialmente confliggenti possono costituire un provvidenziale strumento per "piegare l'ambiguità in flessibilità". Ciò anche alla luce del fatto che potenziali antitesi di regole contraddistinguono anche il nostro ordinamento, non solo per effetto della legge cost. n. 1 del 2012, ma anche delle politiche di contenimento della spesa che sono state adottate dopo l'avvento della crisi economica.
Sotto questo profilo, è utile ricordare come autorevole dottrina[32] abbia messo in luce le aporie terminologiche e sostanziali tra i concetti di pareggio e di equilibrio di bilancio che compaiono asimmetricamente nel titolo e nel testo della legge cost. n. 1 del 2012 e nella legge organica n. 243 del 2012.
Tra le più importanti vi è certamente il rapporto tra la formulazione del nuovo art. 81, primo comma, Cost. e quella della legge n. 243 del 2012 in riferimento alla natura anticiclica o prociclica del precetto costituzionale. La formulazione dell'art. 81, primo comma, Cost. è in senso anticiclico e sembra indirizzare le politiche pubbliche in direzione opposta alla tendenza del ciclo economico. Ciò al fine di stabilizzare l'andamento dell'economia verso gli obiettivi desiderati per attenuare le fluttuazioni e per contrastare la depressione. Il che comporterebbe – in caso di crisi gravi come quella avviatasi nel 2009 – un forte impiego di investimenti. La regola anticiclica dell'art. 81 Cost. – malgrado l'assunto di base europeo del favor per il libero mercato – sembra dunque più affine alla teoria della finanza sociale, secondo cui le funzioni dello Stato abbracciano campi più ampi e complessi della semplice regolazione della vita economica: in particolare, gli interventi sociali, volti a favore delle classi meno abbienti, accrescendo la capacità economica di queste, avrebbero l'effetto di incrementare la produzione, il reddito nazionale e, conseguentemente, la ricchezza dei cittadini.
La lettura in senso anticiclico dell'art. 81, primo comma, Cost. consente il finanziamento degli investimenti pubblici attraverso il debito, configurandosi come strumento per accrescere il livello dell'attività produttiva durante la contrazione del ciclo economico. La fase successiva di ripresa, consentendo l'incremento del gettito fiscale, tende di per sé a riequilibrare la passività generata dal debito per gli investimenti pubblici. Ciò senza considerare il valore ex se dell'investimento infrastrutturale, che si aggiunge al volano economico.

[32] M. Luciani, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità,* in AA.VV., *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012,* Milano, Giuffrè, 2014.

Se la formulazione del Fiscal compact risulta assolutamente indifferente alla specificità del finanziamento degli investimenti, nondimeno la formulazione di due disposizioni dei trattati, l'art.4, par. 2 del TUE, e l'art. 126 del TFUE, appare compatibile con interventi di natura anticiclica nella prospettiva della cosiddetta golden rule. Occorre ricordare come sul tema della golden rule la Consulta ebbe a precisare che le nozioni di indebitamento e di investimento «si fondano su principi della scienza economica, ma [...] non possono non dare spazio a regole di concretizzazione connotate da una qualche discrezionalità politica». In particolare, nella fattispecie in esame, tali nozioni riflettevano «scelte di politica economica e finanziaria effettuate in stretta correlazione con i vincoli di carattere sovranazionale cui anche l'Italia è assoggettata in forza dei Trattati europei, e dei criteri politico-economici e tecnici adottati dagli organi dell'Unione europea nel controllare l'osservanza di tali vincoli» (sentenza n. 425 del 2004). Peraltro, anche la direttiva (UE) 2011/85 del Consiglio dell'8 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri – soprattutto il "considerato" 18 – è ispirata al principio anticiclico, affermando con chiarezza che: «È opportuno che gli Stati membri evitino politiche di bilancio procicliche, mentre gli sforzi di risanamento delle finanze pubbliche dovrebbero essere maggiori in periodi di congiuntura favorevole».
Non si può tuttavia sottovalutare il fatto che la formulazione della legge n. 243 del 2012 e gli stessi contenuti del Fiscal compact, unitamente alle rigide prassi di vigilanza della Commissione europea, appaiono indirizzati verso un mero pareggio finanziario, in cui il prioritario obiettivo dell'abbattimento del debito comporta, tra gli effetti più importanti, la riduzione degli investimenti che, come è noto, si alimentano soprattutto attraverso il ricorso al credito.
È utile tuttavia sottolineare come nell'età contemporanea la linea di demarcazione tra l'economia classica e quella sociale, in tema di interventi pubblici, sia più sfumata di fronte ai grandi problemi di politica anticongiunturale, di sviluppo, di correzione degli squilibri nella distribuzione del reddito; non mancano, infatti, nell'ottica della globalizzazione, richieste di interventi dello Stato anche da parte dei sostenitori del liberismo più radicale.
Ciò comporta che le strategie ufficiali dell'Unione europea cercano di conciliare, forse più sul piano semantico che su quello sostanziale, orientamenti di tipo economico tendenzialmente divergenti. In tale prospettiva deve essere letto l'invito, vivacemente contestato dai fautori della finanza sociale, a realizzare alcune riforme istituzionali nei Paesi caratterizzati da maggiore sofferenza dell'economia, nel convincimento più o meno implicito che, anche nel rispetto del vincolo di pareggio di bilancio, gli Stati sofferenti potrebbero alimentare politiche di crescita, di incentivazione dell'occupazione e di sostegno sociale , redistribuendo una spesa pubblica assorbita da settori improduttivi soprattutto della pubblica amministrazione.
Come già accennato, l'ambiguità dell'ordinamento europeo sul tema dell'economia e della solidarietà si è riverberata nella stessa formulazione della legge cost. n. 1 del

2012. Vi è una potenziale ma importante contraddizione – come già rilevato – tra la locuzione "pareggio finanziario" e quella di "equilibrio di bilancio"; la seconda appare compatibile con una politica di investimenti; la prima, se intesa in senso radicale, comporta una preclusione agli investimenti fintanto che non sia perfezionato il rientro dal disavanzo.
Il concetto di equilibrio di bilancio è infatti compatibile anche con interventi diretti a rimuovere il deficit di infrastrutture che attualmente caratterizza l'Italia, poiché – come già detto – le spese infrastrutturali attraverso l'investimento non impoveriscono certamente il patrimonio pubblico. Di regola, il debito contratto si bilancia, quanto meno, con il valore economico e propulsivo del realizzato.
Al contrario, il pareggio finanziario comportante il "rientro massiccio" dal debito, attraverso l'immediata copertura degli oneri pluriennali gravanti sui bilanci pubblici, comporta una riduzione indifferenziata della spesa, a cominciare proprio dagli investimenti.
La concezione del "pareggio monetario" come apriori rispetto ai precetti costituzionali lo trasforma di fatto in un principio "tiranno" e ciò – per costante orientamento della Consulta – non è compatibile con la nostra Carta.
In definitiva, fermo restando quanto già osservato in termini di complessità delle relazioni tra legislazione europea e principi della nostra Carta costituzionale, appare possibile – e probabilmente auspicabile – una lettura "metavaloriale" dei contenuti "apicali" dei due ordinamenti in grado di conciliare la sana gestione dei bilanci con le priorità costituzionali in campo sociale.

6. Le questioni inerenti alla finanza territoriale alla luce del diritto europeo e della riforma costituzionale del 2012

Se si considera il carattere estremamente interdipendente tra il bilancio dello Stato e quello degli enti pubblici, in particolare degli enti territoriali, contrassegnato da reciproci flussi finanziari ed economici tali da influenzare le singole fattispecie contabili, a cui sono applicati in modo dialettico e talvolta antagonista, e se si considera che le vicende di ciascun bilancio influiscono, *pro parte*, sul consolidato preso a riferimento dall'Unione europea per il rispetto dei vincoli, è evidente come le singole questioni della contabilità pubblica debbano comportare un bilanciamento tra la cura della sana gestione finanziaria dei singoli enti e quella della finanza pubblica allargata[33].
Come ha lucidamente messo in evidenza autorevole dottrina, la crisi finanziaria ha

[33] Di questo fascio di rapporti asimmetricamente dialettici vi è traccia anche in recenti pronunce della Consulta con riguardo alle relazioni finanziarie tra Regioni e Province (sentenza n. 275 del 2016) e a quelle tra Stato e Casse di previdenza e assistenza (sentenza n. 7 del 2017).

dato avvio in Italia a un processo di ricentralizzazione di funzioni e di risorse e la sua lunghissima durata ne ha, in qualche modo, prodotto una sorta di consolidamento[34].
Spesso il peso fiscale delle politiche adottate a livello statale è ricaduto sugli enti territoriali con sensibili conseguenze sulla concreta erogazione delle prestazioni sociali. È stato anche denunciato il grave *deficit* di *accountability* in ordine alla responsabilità politica dei tagli e degli inasprimenti fiscali[35].
In questo scenario la tensione fra i diversi attori in campo – lo Stato da una parte, preposto al coordinamento della finanza pubblica e a garantire la sostenibilità del debito di fronte alle Istituzioni europee, e gli enti territoriali dall'altro, impegnati in prima linea nell'erogazione dei servizi essenziali col dialettico obiettivo di preservare l'equilibrio dei propri bilanci, nonché di contribuire alla sostenibilità del debito pubblico – si è particolarmente acuita, come si può cogliere dai casi giunti all'esame della Corte costituzionale. I tagli indiscriminati rischiano peraltro di sopprimere politiche sociali ritenute ancora necessarie dalla legislazione vigente senza realizzare economie rilevanti a causa della rigidità di alcune componenti inerenti alla prestazione di servizi, come ad esempio quella del personale[36].
La *golden rule* delle autonomie territoriali, contenuta nell'art. 119 Cost. (inserita al sesto comma per effetto della riforma del Titolo V a opera della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, recante «Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione», e successivamente slittata all'ottavo comma con marginali modifiche per effetto della legge cost. n. 1 del 2012), si ispira a una logica qualitativa della spesa pubblica[37], poiché consente il finanziamento delle spese di investimento, nell'assunto

---

[34] F. Gallo, *Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale,* in *Rivista Aic,* 2017, 2, afferma che «la legislazione statale ha portato avanti la ricentralizzazione senza prendere iniziative di sviluppo sul piano sociale in un contesto di deresponsabilizzazione dello Stato; nel senso, cioè, che esso, chiamato ad assumersi la responsabilità della riduzione dei Livelli Essenziali delle Prestazioni dei diritti sociali (i c.d. Lea e Lep) a seguito del venir meno delle risorse disponibili, ha preferito seguire la via, da un lato, di lasciare invariati tali Livelli o, peggio ancora, di non definirli (è il caso di materie come l'assistenza sociale), dall'altro, di attuare un sistema di tagli lineari della spesa verso il basso, accompagnato per di più dalla riduzione delle imposte statali».

[35] L. Antonini, *Profili costituzionali delle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria*, Atti del Convegno del 16-17 marzo 2017 alla Corte costituzionale, Milano, 2019.

[36] Emblematica è la vicenda delle Province, che hanno visto drasticamente ridotti i finanziamenti dei servizi prima della mancata soppressione per effetto dell'abortita riforma costituzionale e per il mancato subentro di altre amministrazioni nell'esercizio delle funzioni a suo tempo assegnate e finanziate. In tal modo, il relativo personale, in parte demansionato e in parte trasferito ad altre amministrazioni, ha continuato a costituire una importante fonte di spesa senza che detto personale abbia potuto preservare lo standard di servizi, che in talune situazioni è venuto addirittura a mancare.

[37] G. Della Cananea, *L'articolo 119 della Costituzione*, in *Commentario della Costituzione*, 2004, la definisce una norma di tipo permissivo condizionato, nel senso che permette alle Regioni e agli enti locali di indebitarsi, a condizione che i proventi siano destinati alle spese per investimenti.

che un investimento non produce uno squilibrio economico nel patrimonio pubblico, ma può, semmai, costituire un volano per lo sviluppo dell'economia. In sostanza, un investimento appropriato può migliorare sensibilmente – e non pregiudicare – "il risultato operativo" della gestione pubblica.

L'art. 3, commi da 16 a 21, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004)», ha dettato, tra l'altro, una compiuta disciplina attuativa dell'art. 119, sesto (ora ottavo) comma, Cost., precisandone i destinatari (commi 16 e 21) e chiarendo le nozioni di "indebitamento" (comma 17) e di "investimento" (commi 18 e 19).

La vivace dialettica tra fautori del pareggio di bilancio e sostenitori delle politiche di investimento potrebbe trovare una composizione – piuttosto che nella denuncia dei precetti del Trattato da parte dello Stato membro che si ritiene pregiudicato – in una interpretazione valorizzatrice della specificità degli investimenti necessari per contrastare il ciclo economico.

Non è stata questa la soluzione percorsa dal nostro Paese dopo la riforma del 2012. Eppure questa sarebbe stata una soluzione "storica" della disciplina degli enti locali, dal momento che l'art. 119 Cost. si è limitato a costituzionalizzare la regola già esistente, secondo cui Regioni ed enti locali possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, mentre non possono ricorrere alla contrazione di prestiti per far fronte a spese di diversa natura.

Fin dal 1977[38], infatti, gli enti locali potevano assumere mutui o accedere ad altre fonti di finanziamento solo per investimenti, nel limite annuale del rapporto tra interessi passivi vecchi e nuovi e le entrate correnti[39]. Detta disciplina era sostanzialmente

---

[38] Nel gennaio del 1977 fu varato il decreto meglio noto come "Stammati 1" sul «Consolidamento delle esposizioni finanziarie a breve termine di comuni e province», con cui furono consolidati i debiti a breve termine contratti dagli enti locali con il sistema bancario e furono poste limitazioni all'assunzione di nuovi mutui.

[39] La norma subì nel tempo modifiche nella determinazione delle aliquote percentuali ed è ora contenuta nel decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante «Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali» (TUEL), dall'art. 204, comma 1, modificato dall'art. 1, comma 698, legge 27 dicembre 2006, n. 296, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)», poi dall'art. 8, comma 1, legge 12 novembre 2011, n. 183, recate «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2012)», poi dall'art. 11-*bis*, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 2013, n. 76, recante «Primi interventi urgenti per la promozione dell'occupazione, in particolare giovanile, della coesione sociale, nonché in materia di Imposta sul valore aggiunto (IVA) e altre misure finanziarie urgenti», convertito, con modificazioni, nella legge 9 agosto 2013, n. 99, poi dall'art. 1, comma 735, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», poi dall'art. 74 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42), introdotto dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 (Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di

estesa alle Regioni, alle quali, tuttavia, erano state consentite generose deroghe, soprattutto in materia di sanità e trasporti, ove l'indebitamento veniva talvolta esteso alla spesa corrente[40].

La soluzione ermeneutica, orientata secondo un principio largamente condiviso nell'ambito delle scienze economiche per cui l'indebitamento per investimenti è stato ritenuto dal nostro legislatore compatibile con la sana gestione finanziaria prevista dalle disposizioni del Trattato, trova un solido supporto normativo nella circostanza che tali norme specifiche per le Regioni e gli enti locali sono sopravvissute alla legge rinforzata e sono tuttora vigenti.

Al contrario, l'indirizzo di politica economica adottato dai governi che si sono succeduti a partire dall'inizio della crisi (ma anche nel decennio precedente) è stato quello di accentrare la leva del credito e di destinarlo prevalentemente alla spesa corrente e ai disavanzi di spesa corrente[41].

Deve essere infine segnalato un ulteriore ambito di intersezione, suscettibile anch'esso di bilanciamento nel giudizio costituzionale, tra interessi finanziari costituzionalmente rilevanti: da un lato, i vincoli europei e l'art. 97, primo comma, secondo periodo, Cost., che si riferiscono alla cosiddetta finanza pubblica allargata, vale a dire alla sommatoria delle risultanze dei singoli bilanci delle amministrazioni pubbliche coinvolte secondo i canoni Eurostat; dall'altro, l'art. 97, primo comma, primo periodo, Cost., introdotto dalla legge cost. n. 1 del 2012, che disegna, quale primo presupposto per il buon

---

armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42), poi dall'art. 1, comma 539, legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)».

[40] Cfr. sul punto M. Barbero, *Golden rule: "non è tutt'oro quel che luccica"! – Nota a Corte cost. n. 425/2004*, in *Le Regioni*, 2005, 4: «Che si sia trattato di una costituzionalizzazione, e non dell'introduzione nell'ordinamento di un nuovo precetto, è evidente laddove si consideri che, anche prima della riforma del 2001, la "regola aurea" era tutt'altro che sconosciuta al diritto (pubblico) italiano. Tuttavia, le relative disposizioni, essendo dettate da leggi ordinarie (o da atti-fonte ad esse equiparati), potevano essere (e sono state spesso) derogate da disposizioni pariordinate che hanno autorizzato gli enti territoriali a contrarre debiti (talora con oneri a proprio carico, più frequentemente con oneri a carico dello Stato centrale) a copertura di spese di natura corrente. Il legislatore costituzionale del 2001 ha inteso, evidentemente, arginare questa prassi, accogliendo parzialmente le indicazioni fornite dalla Commissione parlamentare per le riforme costituzionali istituita dalla l. cost. 24 gennaio 1997, n. 1».

[41] Tra i vari eclatanti esempi si possono richiamare i massicci prestiti contratti per finanziare i disastrosi esiti delle cartolarizzazioni finanziarie (Corte dei conti, sezione centrale di controllo sulle amministrazioni dello Stato, delibera n. 22/2009/G con allegata relazione inviata al Governo e al Parlamento) e quelli replicati per le anticipazioni di liquidità destinate al pagamento dei debiti pregressi degli enti territoriali. Come prevedibile già in astratto secondo canoni economici difficilmente controvertibili, tali operazioni non hanno condotto al risanamento strutturale dei conti interessati a tali straordinari interventi, ma probabilmente hanno inciso in modo negativo sulle amministrazioni destinatarie, ingenerando aspettative e affidamenti di acquisizioni di liquidità senza alcun correlato vincolo al risanamento stesso e alle politiche di investimento.

andamento e l'imparzialità dell'attività amministrativa, l'equilibrio e la sana gestione finanziaria dei singoli enti[42].

7. Autonomia finanziario-contabile e principio di rappresentanza democratica nei conti degli enti territoriali

Sotto il profilo costituzionale rilevano anche i rapporti tra contabilità e mandato elettorale. Nei paesi democratici basati sulla rappresentanza elettorale, il bilancio e le relative scritture contabili costituiscono l'illustrazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria esistente all'inizio e alla fine del mandato: in definitiva, l'illustrazione preventiva e successiva degli obiettivi perseguiti, delle risorse impiegate e dei risultati conseguiti correlati al programma sulla base del quale si è ottenuta l'investitura popolare.
In proposito è stato opportunamente richiamato[43] il fondamentale principio democratico alla base della nascita dello stato liberale e successivamente di quello democratico e sociale "*no taxation without representation*", decisivo per rendere "fiscalmente responsabili" i governi[44].

---

[42] Nella sentenza n. 247 del 2017 la Corte costituzionale ha chiarito la portata del nuovo primo comma dell'art. 97 Cost., con particolare riferimento alla differenza fra il primo e il secondo periodo della disposizione: «*Occorre considerare, in riferimento all'ambito nazionale e a quello dell'Unione europea, che gli equilibri finanziari custoditi dallo Stato con riguardo al bilancio, inteso come documento espressivo dell'intera finanza pubblica allargata, sono ontologicamente diversi da quelli prescritti per le pubbliche amministrazioni uti singulae. Questi ultimi si configurano sostanzialmente come situazione dinamica di bilanciamento tra componenti attive e passive dei singoli bilanci, mentre i primi sono entità macroeconomiche alla cui equilibrata corrispondenza gli enti del settore pubblico allargato concorrono pro quota attraverso regole chiare e predefinite in relazione all'andamento dei cicli economici e alla situazione del debito pubblico. [...] In proposito, è opportuno ricordare [...] che la nuova formulazione del primo comma dell'art. 97 Cost. riguarda per la prima parte gli equilibri dei singoli enti, mentre la seconda afferisce alla doverosa contribuzione di questi ultimi al comune obiettivo macroeconomico di assicurare la sostenibilità del debito nazionale. Il primo precetto si sostanzia nel divieto – per ciascun ente – di previsioni di disavanzo economico e nella continua ricerca dell'equilibrio tendenziale nella gestione finanziaria, in relazione alle dinamiche interne ed esterne che caratterizzano l'attuazione concreta delle politiche di bilancio. Il secondo comporta la contribuzione di ciascuna amministrazione al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionali ed europei, assicurando a tal fine risorse e specifici comportamenti finanziari*».

[43] L. Antonini, *Profili costituzionali delle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali*, *in Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria, op. cit.*; G. Rivosecchi, *Autonomia finanziaria ed equilibrio del bilancio degli enti territoriali*, in C. Bergonzini (a cura di), *op. cit.*; C. Bergonzini, *Armonizzazione dei conti pubblici e informazione dei cittadini nelle comunità territoriali*, *ibidem*; M. Bergo, *No taxation without rapresentation. I principi di accountability pubblica nella dimensione europea e il tentativo di Eurostat di adattare i principi della contabilità privatistica*, *ibidem*; G. Boggero, *Le relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali. Profili comparati con l'esperienza tedesca*, *ibidem*.

[44] Le scritture contabili dello Stato sono divenute sempre più complesse fino ad assurgere a livelli di asso-

Se la dimensione amministrativa più appropriata per inverare tale principio – data la vicinanza con il cittadino – è quella degli enti territoriali, nel nostro sistema, che presenta un radicale accentramento della disciplina e della riscossione dei tributi nonché dei relativi flussi finanziari, anche il Governo centrale dovrebbe rendere visibili, con assoluta trasparenza, i percorsi finanziari inerenti alla riscossione e all'impiego delle risorse.
L'Unione europea attraverso il SEC aveva, fin dagli anni novanta, cercato una armonizzazione contabile dei bilanci degli Stati membri e aveva individuato aggregati di spesa elementari su base teleologica quali le funzioni-obiettivo[45].
La soluzione, astrattamente ottimale, ha dovuto tuttavia scontare in alcuni Stati – a partire dall'Italia – un'attuazione imperfetta, perché in singole funzioni-obiettivo sono di fatto confluite partite di spesa estremamente eterogenee, cosicché la lettura del bilancio statale in funzione del mandato elettorale è diventata sempre più ostica.
Successivamente, il bilancio dello Stato è stato articolato – ai fini dell'approvazione parlamentare – in modo sintetico per missioni e programmi, mentre le scansioni analitiche sono rimaste prerogative del solo bilancio di gestione.
Il ruolo di regia dello Stato rispetto agli enti della finanza pubblica allargata, i tecnicismi finanziari e la difficoltà di illustrare in termini divulgativi l'attività dei ministeri ha finito per oscurare, nei bilanci preventivi e successivi dello Stato, il collegamento fra rappresentazioni numeriche e risultanze delle politiche istituzionali.
Parzialmente diversa è la situazione degli enti territoriali ove – accanto al profilo tecnicistico dell'armonizzazione – sopravvive la tradizione amministrativa di collegare i numeri alle politiche di bilancio dei governi locali.
In questa prospettiva il sistema contabile dell'ente territoriale mantiene una maggiore flessibilità espressiva al di là degli schemi tecnici uniformi serventi al coordinamento della finanza pubblica, in relazione ai quali l'art. 117, secondo comma, Cost. demanda allo Stato la competenza esclusiva per la salvaguardia degli interessi finanziari riconducibili ai vincoli di finanza pubblica nazionali ed europei.

---

luta cripticità. Oggi è estremamente arduo rintracciare, nel bilancio dello Stato e in quello degli enti territoriali, speculari collegamenti dei flussi finanziari reciproci, ma è quasi impossibile individuare i collegamenti tra prelievo fiscale e relativa utilizzazione in termini di programmi e obiettivi. Non dovrebbe essere così: la programmazione economica e finanziaria comporta il potere-dovere di esprimere, attraverso una particolare articolazione contabile, le risultanze della propria gestione. I bilanci e la contabilità pubblica sono anche strumenti di governo e di indirizzo dell'attività dell'amministrazione: in particolare per quella degli enti territoriali, *in primis* dello Stato.

[45] Va peraltro rilevato che ai sensi del regolamento (UE) n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 maggio 2013 sul Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea, l'opzione per la disciplina statistica comunitaria anche per i rapporti interni è rimessa alla libera scelta del singolo Stato. Il comma 4, dell'art. 1 del regolamento, infatti, espressamente dispone che «Il presente regolamento non obbliga alcuno Stato membro ad utilizzare il SEC 2010 per elaborare i conti sulla base delle proprie esigenze», lasciando dunque agli Stati membri piena autonomia nello stabilire proprie regole di contabilità pubblica.

Le indefettibili esigenze di armonizzazione dei conti pubblici, di custodia della finanza pubblica allargata e della sana gestione finanziaria non precludono, pertanto, peculiari modalità integrative di espressione del bilancio dell'ente territoriale, necessarie per scandire la programmazione economico-finanziaria nelle procedure contabili e nei relativi progetti e interventi. Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche e sono tali caratteri che consentono all'ente territoriale di integrare l'asettico tecnicismo dell'armonizzazione contabile.

Nella sentenza n. 184 del 2016 la Corte costituzionale ha affermato che il bilancio è un "bene pubblico" nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia all'individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività e a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato e il realizzato[46].

Ma i rapporti tra la contabilità armonizzata e quella cosiddetta di mandato – pur nella necessaria diversa articolazione – non possono essere liberi: le relative risultanze matematiche debbono, sia pure attraverso diversi metodi espositivi, necessariamente coincidere. La contabilità di mandato, insomma, non può essere frutto di attività libera e creativa del redattore, ma deve parlare il linguaggio del programma elettorale e della gestione amministrativa in una cornice logico-matematica assolutamente coerente e conciliabile con la ipertecnica esposizione standardizzata che caratterizza l'armonizzazione contabile[47].

Pertanto, la peculiarità del sistema contabile degli enti territoriali mantiene, entro i limiti precedentemente precisati, la sua ragion d'essere in relazione alla finalità di rappresentare la relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto program-

---

[46] Sentenza n. 184 del 2016: «*In altre parole, la specificazione delle procedure e dei progetti in cui prende corpo l'attuazione del programma, che ha concorso a far ottenere l'investitura democratica, e le modalità di rendicontazione di quanto realizzato costituiscono [profilo espositivo] diverso dall'armonizzazione dei bilanci. Quest'ultima, semmai, rappresenta il limite esterno – quando è in gioco la tutela di interessi finanziari generali – alla potestà regionale di esprimere le richiamate particolarità*».

[47] Cfr. sentenza n. 184 del 2016: «*Sotto tale profilo, i moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità*».

mati al fine di delineare un quadro omogeneo, puntuale, completo e trasparente della complessa interdipendenza tra i fattori economici e quelli socio-politici connaturati e conseguenti alle scelte effettuate in sede locale[48].

8. Federalismo fiscale, solidarietà, trasparenza nel riparto delle risorse fra gli enti territoriali

Il processo di riforma del federalismo fiscale che puntava a una maggiore responsabilizzazione degli enti territoriali nella gestione delle risorse pubbliche e a una conseguente maggiore *accountability* nei confronti delle collettività amministrate ha subìto interventi radicalmente correttivi soprattutto da parte della legislazione anti-crisi.
Le linee portanti della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), erano la tendenza, da un lato, a mantenere sul territorio i proventi del gettito fiscale e, dall'altro, ad assicurare un sostegno alle realtà economicamente più svantaggiate. Per realizzare un simile disegno era necessario un meccanismo obiettivo per determinare il confine tra situazioni fisiologiche e situazioni bisognose di aiuto e per individuare le modalità di quantificazione delle risorse da destinare eventualmente alla perequazione.
Sotto quest'ultimo profilo il legislatore delegante aveva individuato, al fine di stabilire la quantificazione dei contributi perequativi e lo strumento per individuare le *best practices* in tema di economicità e buona amministrazione, il parametro obiettivo nell'istituto della standardizzazione di costi e fabbisogni.
Quanto ai moduli procedimentali per realizzare un simile articolato disegno si era pensato alle conferenze e agli accordi quali strumenti di collaborazione/concertazione interistituzionale tra lo Stato e gli enti territoriali.
L'agognato superamento, ai fini della commisurazione delle risorse rispetto ai compiti e alle funzioni di ciascuna istituzione, della spesa storica attraverso la standardizzazione dei costi, dei fabbisogni (e dei relativi prelievi a favore delle realtà economicamente più deboli) è risultato un processo arduo e irto di difficoltà che ha provocato un grave ritardo sui tempi attuativi della legge delega.
Con una qualche superficialità si era pensato che i costi standard fossero facilmente rilevabili, senza considerare che già negli anni novanta un tale progetto avviato con la

[48] *Ibidem*: «*Una tipizzazione della struttura del bilancio regionale, che sia conciliabile e rispettosa dei limiti esterni e non sia in contrasto con gli standard provenienti dall'armonizzazione, dal coordinamento, dal rispetto dei vincoli europei e degli equilibri di bilancio è funzionale dunque alla valorizzazione della democrazia rappresentativa, nell'ambito della quale deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio ed infine spese*».

legge 23 dicembre 1994, n. 724 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), si era sostanzialmente fermato alle rilevazioni più semplici, arenandosi di fronte ai costi composti[49].

Il problema dei costi standard è costituito dai costi composti di difficile analisi e – soprattutto – dalle diverse modalità di gestione, nonché dalla dinamica spinta della trasmigrazione tra un modello e l'altro di gestione dei servizi[50].

I vecchi indicatori semplificati della spesa degli enti locali, a suo tempo utilizzati dalla Commissione centrale della finanza degli enti locali, elaborati per la determinazione dei trasferimenti perequativi erano probabilmente più attendibili ed efficaci delle complesse elaborazioni Sose.

In definitiva, la ricerca dei costi e dei fabbisogni standard, astrattamente incontrovertibile, risulta irta di difficoltà con riguardo alle situazioni concrete: unità di misura potenzialmente caleidoscopiche in ragione delle diversissime modalità di gestione dei servizi e di erogazione delle prestazioni sociali; differenziazione del "capitale umano" preposto a rilevare proficuamente le diverse realtà fattuali; filosofie e modelli culturali di gestione storicamente diversi; sovrapposizione disordinata del nuovo su prassi localmente consolidate hanno creato una insormontabile resistenza alle aspettative di un più equo riparto delle risorse sui territori.

A ciò si aggiunge un grave deficit di trasparenza sull'entità e sulla redistribuzione dei flussi finanziari a seguito della riforma.

Mentre i singoli enti interessati alla redistribuzione possono ricavare dai propri dati l'evoluzione delle risorse disponibili, dalla riforma del 2011 a oggi altrettanto non si può dire circa il quadro di tale redistribuzione al fine di verificare se il saldo complessivo sia neutro oppure manifesti rilevanti incoerenze quantitative, a cominciare dagli effetti dei tagli progressivi sulle risorse storiche.

Alle intrinseche ed eterogenee variabili indipendenti testé descritte si è aggiunta la grave crisi economica che ha indotto il legislatore statale a drastiche ed eccezionali misure di contenimento.

Tuttavia, in periodi di crisi, proprio perché la scarsità delle risorse va adattata alle indefettibili esigenze dei servizi e delle prestazioni sociali, deve essere quanto meno salvaguardata una ragionevole certezza sulle risorse disponibili per ciascuna comunità territoriale al fine di adempiere alle proprie funzioni. Ciò anche tenendo presente l'e-

---

[49] Ancora oggi improbabili "tagliatori" di spese enfatizzano asimmetrie nei costi delle siringhe e della cancelleria senza mai essere andati a fondo sulle cause di tali fenomeni e sulla impotenza, nel contesto nazionale, della sola "moral suasion" nei controlli.

[50] Anche in questo caso vi sono grotteschi casi di efficientazione spacciati per *best practices* come privatizzazione di servizi con trasferimento del personale alla pubblica amministrazione e svendita di asset pubblici ai nuovi gestori senza alcun onere di spesa per personale o forme di *project finance* come il *lease-back* degli immobili sanitari.

sigenza di un adeguato livello di autonomia e responsabilità nell'acquisizione di dette risorse e nella loro allocazione e gestione. Senza dimenticare il ragionevole affidamento nel tempo sulle risorse storiche che hanno garantito un certo livello dei servizi; le riduzioni tardive pregiudicano l'attuazione dei programmi e possono creare grave turbamento all'equilibrio del bilancio.

Autorevole dottrina non condivide il *trend* normativo più recente che è stato fondato, da un lato, sui tagli delle spese e, dall'altro, sull'aumento dei margini di manovrabilità (soprattutto) a livello comunale. La maggiore manovrabilità sganciata dai principi di virtuosità e proporzionalità potrebbe, infatti, risolversi non in vera autonomia, ma in scelte politiche dello Stato di riduzione delle risorse spettanti tra gli enti locali, che alterano, non rafforzano, i principi del federalismo fiscale»[51].

Alcuni interventi statali di coordinamento della finanza pubblica rischiano di tradursi in un affievolimento delle prerogative finanziarie degli enti territoriali, di fronte al quale – per garantire quanto meno la quota "minima" di autonomia loro assegnata dalla Carta costituzionale – occorre che lo Stato, nella fase di distribuzione dei flussi finanziari, ispiri la propria azione al principio di imparzialità, non alterando i meccanismi di riparto delle risorse agli enti territoriali.

L'incertezza sulla quantificazione delle risorse disponibili può compromettere non solo la capacità di programmazione e il buon andamento[52] degli enti territoriali, ma anche la possibilità di sviluppo di un principio cardine del sistema delineato dalla legge n. 42 del 2009, quello previsto dall'art. 1, che intende attuare l'autonomia degli enti territoriali al fine di garantire maggiormente per tutti i livelli di governo «i principi di solidarietà e di coesione sociale [...] la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti».

Nel descritto contesto assume una certa rilevanza anche la scarsa accessibilità alle informazioni economico-finanziarie, come risulta da recenti pronunzie della Corte costituzionale, la quale ha anche fatto esercizio del potere istruttorio in sede di giudizio di legittimità in via principale[53]. Nella fattispecie sfociata nella sentenza n. 188 del 2016, il Giudice delle leggi ha riscontrato che i documenti presentati a seguito dell'ordinanza istruttoria del 26 novembre 2015 rivelavano una carenza di informazioni in relazione alla genesi dei dati utilizzati dallo Stato. Tale "opacità" statale determinava un'indebita limitazione delle prerogative regionali: al fine di tutelare gli interessi delle diverse collettività locali coinvolte nelle operazioni di riparto dei flussi finanziari, è

---

[51] F. Gallo, *Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in Rivista A.I.C., n. 2 del 2017.

[52] Su questo specifico profilo del buon andamento la relazione di G. Colombini, *Buon andamento ed equilibrio finanziario nella nuova formulazione dell'art. 97 Cost.*, in *Il diritto del bilancio e sindacato degli atti di natura finanziaria*, cit., 381 ss.

[53] Cfr. sentenze n. 188 del 2016 e n. 197 del 2019.

necessario che queste siano destinatarie di una «informazione chiara e trasparente», soprattutto con riguardo al delicato problema dell'accantonamento, il quale «comporta un sacrificio preventivo della fiscalità territoriale in attesa della definitiva attuazione del parametro normativo»[54].

Un ulteriore profilo problematico è costituito dallo speciale regime che riguarda le autonomie speciali, dominato dal principio dell'accordo[55] e dal cosiddetto fenomeno della "decostituzionalizzazione" degli statuti per la parte finanziaria[56], finalizzato a inserire negli statuti clausole concordate tra lo Stato e le stesse autonomie secondo una specifica procedura parlamentare. Recentemente si sono verificati – in ordine all'attuazione delle manovre finanziarie collegate ai vincoli di finanza pubblica nazionali ed europei – asimmetrie nei contenuti e nella recezione degli accordi[57].

L'autonomia finanziaria delle istituzioni territoriali è tuttavia la condizione indispensabile affinché l'amministrazione delle comunità locali sia conforme al principio di rappresentanza democratica in modo da valorizzare i diritti costituzionali dei cittadini nonché lo sviluppo sostenibile di ciascun territorio.

9. L'equilibrio del bilancio in senso dinamico o tendenziale

L'inevitabile riflesso del continuo movimento della società contemporanea che cambia e si evolve molto più velocemente di prima comporta che le decisioni politiche devono essere estremamente reattive e rapide per mantenere la barra diritta in funzione della sana gestione finanziaria.

In questo contesto tende ad assumere rilievo il principio, elaborato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, dell'equilibrio tendenziale e dinamico, aggettivi che – per la maggior parte degli interpreti – costituiscono una sorta di endiadi.

L'elaborazione teorica e l'utilizzazione giurisprudenziale del principio dell'equilibrio tendenziale o dinamico risente fortemente della peculiarità della materia finanziaria, la quale è composta da regole specifiche, ipertecniche, mutevoli e non di rado in potenziale contrasto logico.

Ciò rende l'equilibrio, piuttosto che uno stato da preservare, un obiettivo da raggiungere continuamente attraverso l'"assetto della bilancia" indefessamente turbato dalle contingenze economiche.

---

[54] Sentenza n. 188 del 2016, cit.

[55] Sentenza n. 19 del 2015.

[56] Modificazione di norme statutarie con legge ordinaria d'intesa con la Regione.

[57] Cfr. sentenze n. 188 del 2016 cit. e n. 155 del 2015.

La locuzione "equilibrio tendenziale"[58] nasce significativamente dalla necessità di garantire la copertura pluriennale. La Consulta conferì effettività alla propria giurisprudenza richiamando l'esigenza di assicurare un equilibrio nel tempo, non solo nel segmento temporale dell'esercizio di un singolo bilancio. Peraltro, non può sottacersi che l'aggettivo "tendenziale" parte dal presupposto logico che i "piatti" della bilancia possono essere in equilibrio assoluto soltanto in senso previsionale sulla base di ragionamenti tecnici e probabilistici (in effetti l'equilibrio assoluto – o meglio ancora il pareggio – possono essere paragonati al luogo metafisico a forma di anfiteatro dove risiedono le "idee platoniche"), mentre la prevenzione del rilevante scostamento dallo scenario ipotizzato in sede previsionale può essere assicurata solo attraverso costante monitoraggio e rimedi concreti nel corso della gestione normativa e amministrativa annuale.

Si può dire che lo scrutinio di costituzionalità delle norme finanziarie assume peculiari connotati in relazione al fatto che nei bilanci e nelle leggi collegate sono contenuti programmi normativi tendenzialmente mobili e non statici come avviene nella maggior parte dei provvedimenti legislativi. Ciò soprattutto in ragione dell'indefettibile carattere di continuità delle gestioni finanziarie, il quale comporta una sostanziale commistione temporale dei precetti normativi, che sovente continuano a svolgere effetti finanziario-contabili anche dopo la loro eventuale abrogazione.

Il concetto di equilibrio dinamico[59] inquadra semanticamente il medesimo aspetto con riguardo al profilo di doverosità che correda la gestione normativa e amministrativa del bilancio verso "l'equilibrio dei due piatti della bilancia".

---

[58] La sua prima definizione la troviamo nella sentenza n. 384 del 1991 «L'obbligo di una ragionevole e credibile indicazione dei mezzi di copertura anche per gli anni successivi è diretto ad indurre il legislatore ordinario a tener conto dell'esigenza di un equilibrio tendenziale fra entrate e spese la cui alterazione, in quanto riflettentesi sull'indebitamento, postula una scelta legata ad un giudizio di compatibilità con tutti gli oneri già gravanti sugli esercizi futuri».

[59] Il concetto di equilibrio dinamico compare nella giurisprudenza costituzionale per la prima volta nel 2006, in tema di relazioni organizzative tra Stato e Regioni – «*È compito della giurisdizione di costituzionalità mantenere un costante equilibrio dinamico tra i due sistemi, perché le linee di ripartizione tracciate dalla Costituzione siano rispettate nel tempo, pur nel mutamento degli strumenti organizzativi che lo Stato e le Regioni sceglieranno via via di adottare per conseguire i propri fini nel modo ritenuto più adatto, secondo i diversi indirizzi politici e amministrativi*» (sentenza n. 31 del 2006) – per poi essere abbinato alla disciplina del bilancio nel 2014. Ciò attraverso l'associazione a pronunce quasi coeve che lo avevano collegato alla struttura strettamente consequenziale e continuativa dei bilanci pubblici nel tempo: «*la finalità del controllo di legittimità e regolarità di cui agli artt. 148, comma 1, e 148-bis del TUEL e la stretta correlazione di tale attività con gli artt. 81, quarto comma, e 117, terzo comma, Cost. giustificano anche il conferimento alla Corte dei conti di poteri atti a prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali (sentenze n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013)*» (sentenza n. 40 del 2014). Nella successiva giurisprudenza le due locuzioni hanno assunto nella materia del diritto finanziario un'accezione coincidente e fungibile in rapporto alle peculiarità della gestione del bilancio e alla continuità degli esercizi finanziari.

Per sua intrinseca natura questo è un principio che ha la forza di divenire e di imporsi come diritto positivo solo in quanto strumento di assestamento della bilancia dei conti. Qualora non fosse concretamente applicabile non avrebbe il connotato di diritto in senso sostanziale.

Tale principio è emblematico di come la giurisprudenza della Consulta tenda a dare effettività ai principi della nostra Costituzione finanziaria attraverso il suo richiamo che – nei casi di accertata illegittimità costituzionale di parti del bilancio o di atti finanziari – comporta nel soggetto destinatario l'obbligo di assumere tutti i provvedimenti di natura legislativa o amministrativa finalizzati a ripristinare l'equilibrio economico-finanziario costituzionalmente garantito.

La doverosità del tempestivo adeguamento del potere di spesa, in relazione a quei fatti che intervengono diacronicamente rispetto alla predisposizione dei bilanci preventivi e successivi, si è manifestata – nelle pronunce della Consulta – con diverse sembianze.

Così il principio dell'equilibrio dinamico o tendenziale viene in evidenza, sotto il profilo legislativo, per lo Stato e per le Regioni quando una pronunzia di illegittimità costituzionale per contrasto con l'art. 81 Cost. e con altri precetti costituzionali di natura finanziaria ingenera la necessità di un intervento immediato per ripristinare le coperture di spesa e, più in generale, il bilanciamento delle componenti finanziarie attive e passive[60].

In definitiva, esso costituisce uno strumento di garanzia per riportare in equilibrio il rapporto tra entrate e spese ogniqualvolta tale rapporto sia pregiudicato da cause insorte dopo l'approvazione del bilancio di previsione. Il principio dell'equilibrio dinamico garantisce altresì la copertura di oneri conseguenti alla declaratoria di incostituzionalità, anche attraverso interventi di riequilibrio gravanti su esercizi finanziari successivi, quando non sia possibile rimediare nel corso dell'esercizio interessato alla declaratoria di non conformità a Costituzione.

[60] *Ex plurimis* sentenza n. 188 del 2016 cit. a proposito della restituzione da parte dello Stato a un'autonomia speciale degli accantonamenti di tributi superiori a quanto costituzionalmente previsto. È stato ulteriormente affermato che quando risulta pregiudicato «in modo durevole l'equilibrio del bilancio [il principio dell'equilibrio dinamico può operare] nell'arco di più esercizi finanziari» (sentenza n. 89 del 2017; in senso conforme sentenza n. 188 del 2015).

L'EVOLUZIONE DEL DIRITTO DEL BILANCIO: DALLA TEORIA DELLA LEGGE FORMALE ALLA REGIA ALLOCATIVA DELLE RISORSE FINANZIARIE DESTINATE ALLA FINANZA PUBBLICA ALLARGATA

Marsid Laze

SOMMARIO: 1. Dal diritto al bilancio al diritto del bilancio. – 2. L'irruzione del bilancio nella forma di governo: funzione della teoria della legge meramente formale. – 3. Il diritto del bilancio dallo Statuto albertino alla Costituzione repubblicana. – 4. Il Bilancio, da semplice conto a strumento di indirizzo della politica economica. – 5. I vincoli europei al bilancio e la riforma costituzionale del 2012. Diritto del bilancio e giurisprudenza costituzionale. – 6. Il diritto del bilancio oggi: cenni conclusivi.

1. Dal diritto al bilancio al diritto del bilancio

Che vi sia stata un'influenza reciproca, sin dalla loro comparsa nel processo evolutivo delle comunità politicamente organizzate, tra il principio del necessario consenso ai tributi da parte dei rappresentanti dei ceti e le istituzioni rappresentative dovrebbe essere considerato, ormai, un elemento definitivamente acquisito[1].

Finché le spese del sovrano erano limitate, esse venivano coperte con i beni privati

[1] Cfr. per la dottrina più risalente G. RICCA SALERNO, *La legge del bilancio*, in *Annuario delle scienze giuridiche sociali e politiche*, 1(1880-1881), 255-285, 261 ss.; L. PALMA, *La competenza del senato nelle leggi d'imposta*, in *Annuario delle scienze giuridiche sociali e politiche*, 2 (1881), 285-334, 285 ss. e ID., *La votazione delle spese nei governi parlamentari*, in *Rassegna di scienze sociali e politiche*, 4 (1886) v. 1, 248-257, 250-251; G. VITAGLIANO, *Il contenuto giuridico della legge del bilancio*, Roma, 1910, 7 ss.; G. ARANGIO RUIZ, *Istituzioni di diritto costituzionale italiano*, Milano-Torino-Roma, 1913, 529; V. MICELI, *Principii di diritto costituzionale*, Milano, 1913, 816-817; V. E. ORLANDO, *Principii di diritto costituzionale*, Firenze, 1919, 173; S. MAJORANA, *Il bilancio dello Stato, Roma*, 1930, 19 ss.; S. ROMANO, *Principii di diritto costituzionale generale*, Milano, 1945. Per la dottrina sviluppatasi dopo l'entrata in vigore della Costituzione repubblicana si vedano V. ONIDA, *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Milano, 1969, 165 ss.; M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, vol. I, spec. 397 e 401; A. BRANCASI, *Legge finanziaria e legge di bilancio*, Milano, 1985, 218 ss.; G. CAIANELLO, *Potenzialità della legge di bilancio*, in *Dizionario di contabilità pubblica*, a cura di A. BARETTONI ARLERI, Milano, 1989, 604. Per la dottrina più recente v. infine G. RIVOSECCHI, *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova, 2007, 9 ss. e G. LO CONTE, *Equilibrio di bilancio, vincoli sovranazionali e riforma costituzionale*, Torino, 2015, 7.

della corona e con il demanio regio. Fu la crescente necessità di spesa del sovrano, dovuta soprattutto all'intensificarsi delle campagne militari, che costrinse quest'ultimo a rivolgersi ai cittadini[2]. L'intervento dei cittadini nei pubblici affari era previsto solo su invito del re[3], senza che i singoli avessero la consapevolezza necessaria né la forza per poter incidere realmente sul governo delle finanze. Le assemblee rappresentative degli ordini costituirono per lungo tempo lo strumento principale di difesa dei sudditi nei confronti dei non infrequenti abusi delle monarchie. Il consenso richiesto per l'istituzione delle imposte divenne, dunque, una delle più efficaci garanzie per le libertà degli individui[4] e il mezzo di opposizione più importante nei confronti dell'assolutismo[5]. Inoltre, il fatto che i re, per poter imporre qualsiasi tributo, dovessero richiedere il consenso preventivo dei rappresentanti si tradusse gradualmente nella principale garanzia per la periodica convocazione delle assemblee stesse[6]. Tuttavia, è necessario sottolineare che l'affermazione del cosiddetto principio auto-impositivo ha rappresentato soltanto il primo passo di quel lungo percorso che ha portato all'odierna concezione del bilancio. Dall'altra parte, proprio attraverso il potere acquisito per questa via, le assemblee rappresentative hanno progressivamente corroso il potere regio, attirando a sé quote sempre maggiori[7], e in tal modo – contribuendo a proseguire quel percorso avviato con la prima affermazione del principio *no taxation without representation* – hanno portato a compimento anche il processo ideale di costruzione del concetto di bilancio pubblico.

Del resto, per poter parlare di bilancio vero e proprio, era necessario che il consenso e, soprattutto, il controllo dei rappresentanti, si estendessero anche alle spese. In Inghilterra, il percorso fu completato passando per *l'Appropriation Act* di Carlo II nel 1665 con cui fu stabilito l'obbligo del monarca di destinare le entrate consentite a quelle precise spese per le quali erano state richieste[8]. Tale clausola di appropriazione, che a partire dal regno di Anna divenne una pratica parlamentare costante[9], fu accompa-

---

[2] E. Masè Dari, *Sul bilancio dello Stato. Lineamenti dell'ordinamento formale della pubblica finanza*, Torino, 1899, 2.

[3] G. Arcoleo, *Il bilancio dello Stato ed il sindacato parlamentare*, Napoli, 1880, 11-12.

[4] L. Palma, *La votazione delle spese nei governi parlamentari*, in *Rassegna di scienze sociali e politiche*, 4 (1886), 250-251.

[5] G. Ricca Salerno, *La legge del bilancio* ...cit., 261-262.

[6] L. Zammarano, *La legge del bilancio* (Estratto dalla *Nuova Antologia*), Roma, 1881, 25.

[7] Cfr. in questo senso G. Sciacca, *Il bilancio dello Stato nella Camera dei deputati*, in *Studii di diritto pubblico*, Napoli, 1885, 220-221; L. Palma, *La competenza del senato* ... cit, 285;

[8] Cfr. L. Zammarano, *La legge del bilancio* ... cit., 15; E. Masè Dari, *Sul bilancio dello Stato* ... cit., 9 e 128-129; G. Vitagliano, *Il contenuto giuridico* ... cit., 41; V. Onida, *Le leggi di spesa* ... cit., 168.

[9] L. Zammarano, *La legge del bilancio* ... cit., 15.

gnata dall'istituzione della lista civile[10] nel 1689 e dalla creazione del fondo consolidato nel 1787[11]. Sempre sotto la regina Anna troviamo i primi preventivi di spese ed entrate per l'anno successivo[12]. Con questi sviluppi si poteva considerare concluso per l'Inghilterra quel lungo percorso che aveva avuto inizio con la *Magna Charta* e che portò verso una moderna concezione della decisione di bilancio. In Francia, diversamente dall'esperienza inglese, il percorso è stato molto più discontinuo, sino ad arrivare al movimento rivoluzionario che raggiunse in modo immediato i risultati cui il bilancio inglese era arrivato dopo secoli di scontri fra assemblee rappresentative e potere esecutivo[13]. Il potere di imposizione e di spesa fu poi fissato in modo ancora più chiaro e completo nella Costituzione del 1791, nella quale si disciplinarono per la prima volta in modo congiunto il potere di imposizione, il potere di spesa e quello di controllo[14].
Ma se le cose stanno così si può ritenere allora che quello che oggi viene comunemente conosciuto come diritto del bilancio, trae origine, in realtà, da una lotta per il bilancio (*rectius*: per il diritto *al* bilancio). Sono state proprio le modalità concrete, prima dell'affermazione e poi dello svolgimento, del diritto al bilancio e le sue alterne vicende che hanno consentito la lenta sedimentazione nel tempo di quei princìpi che, considerati nel loro insieme, rappresentano il c.d. diritto del bilancio.
Pertanto, è solo dal momento del completamento del percorso storico di formazione dei bilanci pubblici – identificabile, almeno per il continente europeo, con la Rivoluzione francese[15] – che si può parlare di un diritto del bilancio[16]. Ciò non toglie, tuttavia, che

---

[10] Cfr. sull'istituto della lista civile G. Vitagliano, *Il contenuto giuridico* ... cit., 41

[11] Per l'istituto del fondo consolidato cfr. G. Arcoleo, *Il bilancio dello Stato* ... cit., 41 e 45 ss..

[12] Cfr. L. Zammarano, *La legge del bilancio* ... cit., 15.

[13] Basti ricordare a riguardo che già la Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789 stabiliva, all'art. 13, che "pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable; elle doit étre également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultes" e in quello successivo che "Les citoyens ont le droit de constater, par eux-mémes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée".

[14] E. Colarullo, *L'indirizzo della spesa fra governo e parlamento*, Milano, 1986, 23.

[15] Sul punto sia consentito rinviare a M. Laze, *Decisione di bilancio, principio democratico e revisione della Costituzione repubblicana*, in *Rivista del Gruppo di Pisa*, n. 3/2013, 7 ss.

[16] V. sul punto G. Rossi, *Il bilancio finanziario*, Roma, 1901, 10, il quale osservava che "il diritto al bilancio che nella sua origine riconosceva soltanto nei rappresentanti della nazione la facoltà di consentire le imposte, a grado a grado si allargò e si completò, perché i rappresentanti vollero pure conoscere la utilità e la necessità delle spese e la legalità di esse prima di consentire le imposte. Onde il diritto al bilancio consisteva in questo, che da una parte i rappresentanti davano facoltà al governo di riscuotere le pubbliche entrate e dall'altra approvavano le spese da farsi con le entrate percette. E se dapprima le spese si approvavano dai parlamenti in blocco o per ministeri o per sezioni di questi; in seguito si vollero votare per *Capitoli* corrispondenti ai singoli servizi di ciascun ministero, ciò che senza lotta non si ottenne specialmente in Francia".

quel patrimonio di princìpi ha continuato e continua ad essere arricchito e integrato. Si tratta, dunque, di una fattispecie a formazione progressiva e, tuttora, in progressiva formazione. Basti pensare, in tal senso, ai princìpi costituzionalizzati con la recente riforma dell'art. 81, alla giurisprudenza costituzionale sul bilancio degli ultimi anni nonché al ruolo che potrebbe avere l'istituzione di un vero e proprio bilancio unico dell'Unione Europea.

Quanto detto finora permette di osservare che il consenso dei rappresentanti della nazione alle decisioni di entrata e di spesa è connaturato all'essenza dei regimi rappresentativi. Tale primigenio legame – se si vuole evitare il rischio di potenziali e pericolose distorsioni – non può non essere tenuto in considerazione anche oggi nell'analisi dei rapporti tra i principali protagonisti della forma di governo con riguardo alle questioni attinenti ai bilanci pubblici.

2. L'irruzione del bilancio nella forma di governo: funzione della teoria della legge meramente formale

A un certo punto, grazie al noto conflitto costituzionale tra camere e potere esecutivo in Prussia[17], il problema del bilancio irrompe anche nella forma di governo. Proprio per sistemare anche dogmaticamente quel conflitto viene formulata la teoria della legge meramente formale. Le basi per l'affermazione della natura formale della legge di bilancio erano state già gettate, a partire dalla prima metà dell'Ottocento, ad opera di Pfizer[18] e Stockmar[19], ma tale teoria trova la più compiuta teorizzazione in Laband[20].

Il grande giurista tedesco, partendo dall'art. 99 della Costituzione prussiana del 1850, sosteneva che la fissazione del bilancio da parte del Re e della rappresentanza non dava alla legge di bilancio la natura di un vero atto di legislazione[21]. Che la legge di bilancio, o una qualsiasi regola possa essere qualificata come legge, è possibile per Laband "solo quando essa abbia contenuto giuridico, quando essa riguardi in una qual-

---

[17] Per un'attenta ricostruzione del conflitto si veda G. Vitagliano, *Il contenuto giuridico...cit.*, Roma, 1910, 242 ss.

[18] P. A. Pfizer, *Das Recht der Steuerverwilligung nach den Grundsätzen der Württembergischen Verfassung mit Rücksicht auf entgegenstehende Bestimmungen des deutschen Bundes*, Stuttgart, 1836, 16 ss.

[19] Chr. E. A. Stockmar, *Studien zum preußischen Staatsrecht, II, Gesetz und Verordnung*, in *Zeitschrift für deutsches Staatsrecht und deutsche Verfassungsgeschichte*, bd. I, 1867, 201.

[20] P. Laband, *Das Budgetrecht nach den Bestimmungen der Preußischen Varfassungs-Urkunde unter Berücksichtigung der Verfassung des Norddeutschen Bundes*, Berlin - New York, De Gruyter, 1971, rist. dell'ed. 1871, trad. it. di C. Forte, *Il diritto del bilancio*, Milano, 2007.

[21] Cfr. P. Laband, *Il diritto* ...cit., 21-22.

che relazione la sfera giuridica dei singoli o della comunità statale". Il bilancio, invece, sarebbe un mero conto e non conterrebbe regole giuridiche, ma fatti e apparterrebbe solo al dominio dell'amministrazione. Pertanto, l'approvazione del bilancio da parte della rappresentanza sarebbe semplicemente una manifestazione della sua partecipazione al potere esecutivo, anche se riteneva errata la dottrina della separazione dei poteri[22].

Dunque, anche per Laband, "la fissazione del bilancio generale dello Stato costituisce un atto amministrativo che deve aver luogo in conformità alle regole in essere"[23], salvo poi sottolineare come sia "oltremodo difficile riconoscere e inquadrare ovunque ed esattamente i limiti della legislazione"[24]. Tale conclusione si basava sulla considerazione che il *Landtag* non avrebbe potuto cancellare unilateralmente, né direttamente né indirettamente – attraverso il bilancio –, il diritto in essere. Questo sarebbe possibile solo con il raggiungimento di un accordo fra i tre fattori della legislazione; servirebbe dunque il *contrarius consensus*[25]. Ma il bilancio si differenzierebbe dalle altre leggi anche per il contenuto, in quanto non conterrebbe regole di tipo generale e dovrebbe essere concepito come una "*lex specialis* in relazione ad un singolo caso di fatto, vale a dire per la gestione finanziaria dell'anno di bilancio interessato"[26].

La forma di legge non sarebbe in grado di rendere il bilancio una legge anche in senso materiale, in quanto non sarebbe in grado di superare l'assenza di prescrizioni giuridiche. Di conseguenza, l'unico effetto della forma legislativa sarebbe quello di scaricare di responsabilità il governo. Dunque, non la forma di per sé sarebbe necessaria ma "solo l'elemento in essa contenuto: il consenso dei due organi legislativi"[27]. Si arriva, infine, al vero punto centrale della teoria di Laband: essendo il discarico di responsabilità del governo l'unico effetto della legge di bilancio, la sua mancata approvazione non avrebbe per conseguenza l'illegittimità delle spese successivamente sostenute, ma solo la conseguenza che l'attività amministrativa del governo "continui con la propria responsabilità"[28].

Nel periodo in cui fu concepita, non era altro che un astuto strumento per continuare a mantenere nell'ambito del potere governativo la titolarità della decisione di bilancio che le assemblee rappresentative, rafforzate secondo il percorso prima descritto, gli stavano progressivamente sottraendo. Infatti, nella forma di governo costituzionale

---

[22] *Ivi*, 24-25.

[23] *Ivi*, 61.

[24] *Ivi*, 23.

[25] P. Laband, *Il diritto ...cit.*, 71.

[26] *Ivi*, 90.

[27] *Ivi*, 168.

[28] *Ivi*, 190.

pura, la qualificazione come solo formale della legge di bilancio serviva a evitare ogni ingerenza del parlamento nell'indirizzo politico che, considerata l'assenza del rapporto di fiducia tra governo e parlamento, apparteneva in linea di massima solo al primo, ma che attraverso la legge di bilancio le assemblee rappresentative potevano influenzare[29]. Sostenendo, invece, con la natura meramente formale della legge di bilancio, che quest'ultima non poteva modificare le leggi vigenti e che il parlamento non poteva proporre emendamenti al bilancio, dovendosi limitare a una semplice approvazione, si costringeva quest'ultimo a un'attività di puro controllo[30].

Probabilmente, grazie anche al durevole successo avuto dalla teoria che si basa sulla distinzione formale/sostanziale, la natura giuridica della legge di bilancio è una delle questioni più curiose della scienza del diritto costituzionale. Anche se da quando esistono i bilanci in senso moderno, pressoché tutte le Costituzioni sia nello Stato di diritto che, successivamente, nello Stato costituzionale di diritto prevedevano e prevedono l'approvazione del bilancio attraverso una legge – che proprio per questo viene chiamata legge di bilancio – ci si è sempre interrogati se quest'ultima sia una "vera" legge o meno. Non solo, ma – cosa ancor più curiosa – è stato autorevolmente sostenuto, che essa, in realtà, non sarebbe una vera legge[31]. Quindi, volendo seguire questa risalente tradizione dottrinale, la locuzione *legge di bilancio* sarebbe una autentica contraddizione in termini.

È possibile, tuttavia, avanzare delle buone ragioni per argomentare che le cose non stiano così e che tale ricostruzione della legge di bilancio non fosse corretta neanche nella monarchia costituzionale pura. In primo luogo, anche rinunciando alla considerazione preliminare per cui in un regime rappresentativo a forma parlamentare il concetto di legge è unico e determinato attraverso elementi formali, va sottolineato che tutti i principali argomenti a sostegno della natura di atto amministrativo della legge di bilancio risultano comunque confutabili, anche se, ovviamente, non è possibile farlo analiticamente in questa sede.

Ai nostri fini è sufficiente evidenziare come il più importante argomento a favore della natura meramente formale della legge di approvazione del bilancio si fondi sulla presunta assenza di norme giuridiche nel suo contenuto. Ma anche a prescindere dal fatto che nessuno degli autori che contestano tale assenza abbia mai offerto un concetto plausibile e

---

[29] Cfr. in questo senso L. Jona Celesia, *Il bilancio dello Stato*, Torino, 1965, 139.

[30] *Ibidem*.

[31] Cfr., oltre alle opere di Laband citate, a mero titolo esemplificativo, R. Gneist, *Budget und Gesetz nach dem constitutionellen Staatsrecht Englands*, Berlin, 1867, trad. it. di Ruggiero Bonghi, *Il bilancio e la legge secondo il diritto costituzionale inglese*, Firenze, 1869, 8; C. F. Von Gerber, *Grundzuge des deutschen Staatsrechts*, Dresden, 1880, trad. it. di P. L. Lucchini, *Diritto pubblico*, Milano, 1973, 159; S. Romano, *Saggio di una teoria sulle leggi di approvazione*, in *Il Filangieri*, vol. 23, 1898, ora in Id., *Scritti minori*, *Vol. 1-Diritto costituzionale* (Rist. ed. 1950), Milano, 1990, 73; G. Anschütz., *Deutsches Staatsrecht, in Encyklopädie der Rechtswissenschaft in systematischer und alphabetischer Bearbeitung*, vol. 2, Leipzig, 1904, 632 ss.; A. Graziani, *Il bilancio e le spese pubbliche,* in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano* a cura di V. E. Orlando, Milano, 1900-1907, 376 ss.

non tautologico di norma giuridica, la critica non sembra cogliere nel segno. Invero – e lo ammettono anche i più autorevoli sostenitori della teoria della legge meramente formale[32] – la legge di bilancio contiene delle regole giuridiche almeno per l'Amministrazione.
Questa semplice constatazione è sufficiente a confutare l'idea che nella legge di bilancio non si rinvengano norme giuridiche. Ragionando diversamente, il problema si tradurrebbe in una questione meramente quantitativa. È, infatti, caratteristica comune della quasi totalità delle leggi quella di contenere norme rivolte ad un certo numero di soggetti, escludendone altri. Pertanto, delle due l'una: o la legge di bilancio non contiene delle regole giuridiche, oppure le contiene. Non è possibile affermare che ne contiene solo alcune, e comunque non è possibile stabilire per questa via la sua natura giuridica. E come si stabilisce poi – e da chi – qual è la quantità sufficiente di norme perché si abbia una legge anche in senso sostanziale?
Dal punto di vista dell'esistenza delle norme giuridiche, dunque, è irrilevante la quantificazione dei loro destinatari, purché almeno un destinatario vi sia. Dunque, il bilancio approvato, benché consistente – almeno nella sua parte necessaria – in cifre, "ha per l'autorità amministrativa la portata e il valore di una regola direttrice e anche di un'autorizzazione che fissa dal punto di vista finanziario un programma di azione per il futuro esercizio"[33], e questo è sufficiente per riconoscere la sua natura normativa.
Pertanto, se la legge di bilancio può essere considerata diversa da tutte le altre, tale diversità è rilevabile non per difetto ma per "eccesso", che consiste in quel sovrappiù di importanza che le deriva dall'essere la base giuridica per tutte le spese che si possono effettuare nel singolo anno.
Essa è espressione della innata vocazione della rappresentanza di consentire le entrate e di decidere il relativo impiego delle stesse. Poiché l'atto tipico attraverso il quale i Parlamenti operano è la legge, questa è inevitabilmente anche la forma della quale rivestire la fondamentale decisione di bilancio. Quando le prime Costituzioni dello Stato moderno affermarono che il bilancio avrebbe dovuto essere approvato con legge, volevano dire, *semplicemente,* che la titolarità della decisione di bilancio appartiene

---

[32] Cfr. Laband P., *Il diritto del bilancio* ... cit., 22, il quale affermava recisamente: "che il bilancio contenga norme per l'amministrazione non può essere messo con fondamento in discussione"; R. Gneist, *Legge e bilancio* ... cit., 15, il quale, riferendosi al bilancio, osservava che "in mezzo a questo miscuglio di materie doveva però esservi anche un contenuto di carattere dispositivo: l'ordine ai funzionari di «attenervisi»"; G. Jellinek, *Gesetz und Verordnung. Staatsrechtliche Untersuchungen auf rechtsgeschichtlicher und rechtsvergleichender Grundlage, Scientia Verlag*, Aalen, 1964, rist, anast. dell'ed. 1887, trad. it. di C. Forte, *Legge e decreto*, Milano 1997, 242-243, secondo il quale: "che il bilancio approvato secondo la costituzione costituisca la condizione giuridica per l'amministrazione finanziaria deriva non da un'interpretazione letterale dei principi costituzionali in questione, ma dal riconoscimento della natura indipendente da tutte le norme giuridiche della attività finanziaria così complicata dello Stato moderno".

[33] Così R. Carrè De Malberg., *La loi expression de la volonté générale. Ètude sur le concept de la loi dans la Constitution de 1875*, Librairie du Recueil Sirey, Paris 1931, trad. it. di M. Calamo Specchia, *La legge espressione della volontà generale*, Milano, 2008, 93.

al Parlamento. Il significato logico e storico di tale previsione non poteva essere che questo. La legge di bilancio, dunque, rappresenta la base legislativa, nonché il presupposto giuridico di tutta l'attività finanziaria dello Stato relativa all'anno cui si riferisce[34]. È proprio per questo che può essere considerata una legge *sui generis*, e non a causa di presunte caratteristiche non normative del proprio contenuto.

Ma qual è la funzione della teoria della distinzione formale/materiale oggi? Si potrebbe anche rispondere, semplificando, che, tale teoria abbia come effetto permanente quello di limitare la potestà legislativa del parlamento nella parte in cui postula l'esistenza delle leggi meramente formali; nella parte, invece, in cui postula l'esistenza di leggi solo materiali, quello di estendere la potestà normativa del governo.

Pertanto, anche se le istanze che avevano portato alla formulazione di una certa teoria possono, nel tempo, essersi modificate, i risultati a cui queste concezioni portano potrebbero benissimo essere analoghi. Se ieri la teoria della legge formale portava all'amministrazione dello Stato senza un bilancio approvato dal Parlamento[35], oggi può trovare altre forme di espressione come, ad esempio, la posizione della questione di fiducia sulla legge di bilancio[36], che produce effetti identici nella sostanza con una concezione meramente formale della legge di bilancio, la quale si limita, in questa prospettiva, ad approvare o respingere l'atto bilancio.

Dunque, se da una parte è necessario tenere conto dell'evoluzione storica degli istituti, dall'altra, occorre valutare attentamente se il cambiamento delle condizioni sociali implica anche mutamenti di natura degli istituti giuridici, correlati a quei cambiamenti.

3. Il diritto del bilancio dallo Statuto albertino alla Costituzione repubblicana

Nel passaggio dallo Stato di diritto allo Stato costituzionale di diritto si sono verificati all'interno delle democrazie rappresentative occidentali alcuni rilevanti cambiamenti[37],

---

[34] Cfr. in senso conforme G. Ingrosso, *Istituzioni di diritto finanziario*, Vol. 1, *Bilancio – Contratti – Patrimonio dello Stato*, Napoli, 1935, 24, il quale affermava che "è carattere fondamentale del bilancio nello Stato costituzionale di essere regola e limite di tutta intera l'attività amministrativa per cicli di tempo brevi e periodici".

[35] Il riferimento è, ovviamente, alla crisi costituzionale prussiana del 1862-1866.

[36] Negli ultimi anni la circostanza si è verificata più volte, come riconosciuto anche dall'ordinanza n. 17 del 2019 della Corte Costituzionale, ma l'*iter* di approvazione della legge n. 145 del 2018 è particolarmente significativo anche per le tempistiche dell'approvazione stessa. Sul punto v. N. Lupo, *I maxi-emendamenti e la Corte costituzionale (dopo l'ordinanza n. 17 del 2019)*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 1/2019; C. Bergonzini, *Manovra di bilancio 2019: quando si finisce col fare a meno del Parlamento*, in *Quad. cost.*, 1/2019.

[37] Sul passaggio dallo Stato di diritto allo Stato costituzionale di diritto e sui cambiamenti che esso implica v., con varie sfumature, R. Bin, *Lo Stato di diritto*, Il Mulino, Bologna 2004, 45 ss.; G. Azzariti,

tra cui quelli che interessano più da vicino le questioni qui trattate, ossia il passaggio della titolarità della funzione legislativa in capo, esclusivamente, alle assemblee rappresentative e l'assurgere del rapporto di fiducia tra governo e parlamento a elemento essenziale della forma di governo.

In un caso si è passati dalla co-titolarità del potere legislativo e potenzialmente anche della decisione di bilancio alla titolarità esclusiva dei Parlamenti; nell'altro si è trattato dell'estensione e stabilizzazione di effetti che erano già implicitamente contenuti nel predetto rapporto, riferito al bilancio, ma si palesavano solo ad intermittenza, in occasione dell'approvazione delle leggi di bilancio o, più in generale, in occasione di tutte le decisioni relative a questioni aventi natura finanziaria. Sembra possibile ritenere allora che con il passaggio dallo Stato di diritto allo Stato costituzionale di diritto, pur modificandosi la distribuzione del potere di bilancio all'interno della forma di governo, non sia mutato il suo rapporto con la forma di Stato[38].

Abbiamo ricordato poc'anzi che il diritto del bilancio è un'accumulazione di princìpi. Non dovrebbe sorprendere allora il fatto che nel passaggio dallo Statuto Albertino alla Costituzione repubblicana il bilancio trovi una disciplina molto più compiuta. Il primo infatti conteneva solo due norme collegate in senso lato al bilancio: l'art. 10, secondo il quale "La proposizione delle leggi apparterrà al Re ed a ciascuna delle due Camere. Però ogni legge d'imposizione di tributi, o di approvazione dei bilanci e dei conti dello Stato sarà presentata prima alla Camera dei Deputati" e l'art. 30, il quale recitava che "Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re"; mentre la Costituzione del 48', già nella versione originaria, conteneva una disciplina relativamente compiuta del bilancio dello Stato.

Anche nei primi decenni dopo l'entrata in vigore della Costituzione repubblicana la questione della natura giuridica del bilancio continuò ad avere grande attenzione sia da parte della dottrina che da parte della giurisprudenza costituzionale.

La parte maggioritaria della dottrina ha ritenuto che il divieto contenuto nel vecchio terzo comma dell'art. 81 determinasse la natura meramente formale della legge di bilancio[39].

Il principio di legalità tra Stato di diritto e Stato costituzionale, in *costituzionalismo.it*, Fasc. n. 3/2006; E. Cheli, Nata per unire. La Costituzione italiana tra storia e politica, Bologna, 2012, 49 ss.; M. Luciani, *Garanzie ed efficienza nella tutela giurisdizionale*, in *Rivista AIC*, Fasc. 4/2014, 23 ss.; V. Baldini, *Lo Stato costituzionale di diritto e il ruolo del giudice, oggi*, in *dirittifondamentali.it*, Fasc. n. 1/2018, 7 ss.; P. Ridola, *Il costituzionalismo e lo Stato costituzionale*, in http://www.nomos-leattualitaneldiritto.it, *Anticipazioni al Convegno "Passato, presente e futuro del costituzionalismo e dell'Europa"*, Roma, 11-12 maggio 2018.

[38] Sul punto si rinvia per ulteriori considerazioni a M. Laze, *La natura giuridica della legge di bilancio: una questione ancora attuale*, in *Rivista AIC*, Fasc. 2/2019, 31 ss.

[39] Cfr. sul punto almeno L. Bianchi D'Espinosa, *Il Parlamento*, in *Commentario sistematico alla Costituzione italiana* (diretto da P. Calamandrei – A. Levi), vol. II, Firenze 1950, 1 ss., 48, secondo il quale, con il terzo comma dell'art. 81 sarebbe stata inserita in Costituzione una norma da sempre ritenuta di correttezza

Tale tesi non sembra condivisibile, anche per ragioni ulteriori rispetto all'inconsistenza in sé della teoria fondata sulla distinzione formale-sostanziale. Va sottolineato, preliminarmente, il fatto che non risulta mai sufficientemente chiaro se gli autori che affermavano la natura meramente formale della legge di bilancio, facendo riferimento al terzo comma del vecchio art. 81 Cost., considerassero tale norma sintomo oppure causa di tale natura. Nel primo caso, essendo il carattere formale della legge di bilancio, per così dire, espressione della natura intrinseca[40] della stessa, essa sarebbe "slegata dal dato positivo ed assunta a suo canone interpretativo"[41] e/o valutativo.

---

costituzionale, la quale prevederebbe che "il Parlamento non possa varare provvedimenti fiscali, i quali innovano il diritto obiettivo, confondendoli nella legge puramente formale del bilancio"; S. Scoca, *Leggi di bilancio e leggi finanziarie nell'articolo 81 della Costituzione*, in *Rasegna dell'Avvocatura dello Stato*, Anno XII, N. 1-2-3, 1960, 1, il quale sosteneva che "il terzo comma dell'art. 81 ha inteso dare consacrazione legislativa e costituzionale al principio del carattere formale; e l'universale riconoscimento, che di tale principio veniva fatto in dottrina, spiega come sulla norma non si sia avuta alcuna discussione in seno alla seconda sottocommissione"; A. Maccanico, *L'articolo 81 della Costituzione nel sistema delle garanzie costituzionali della spesa pubblica*, in *Studi sulla Costituzione - Comitato nazionale per la celebrazione del primo decennale della promulgazione della Costituzione, Vol. 2 - Raccolta di scritti per la Costituzione*, II, Milano 1958, 515 ss., 536, il quale affermava che "la norma del penultimo comma, con la quale si fa divieto di stabilire nuovi tributi e nuove spese con la legge di approvazione del bilancio, fu voluta dall'Assemblea Costituente al fine di accentuare la natura formale della legge del bilancio"; G. Iannitto, *Limiti costituzionali alla legge di bilancio*, in *Archivio finanziario*, 1960, 142 ss., 154, il quale riteneva fosse opinione comune "che la nuova Costituzione abbia accolto il principio del valore formale della legge di bilancio. E ciò principalmente perché in essa è sancito uno dei motivi fondamentali di tale teoria: il divieto di introdurre con la legge di bilancio nuovi tributi e nuove spese"; M. Stramacci, *Contributo all'interpretazione dell'articolo 81 della Costituzione*, in *Rassegna parlamentare*, n. 1 (1959), n. 12 , 172, secondo il quale la Costituzione, nel 3° comma, avrebbe "consacrato il principio della natura formale delle leggi di approvazione del bilancio, accentuando addirittura tale principio con la fissazione di limiti al contenuto di tale legge"; Per la dottrina più recente si veda N. Lupo, *La revisione costituzionale della disciplina del bilancio e sistema delle fonti*, in *Costituzione e pareggio di bilancio, Il Filangieri*, Quaderno 2011, 89 ss., secondo il quale "è da questa previsione che si è fatta discendere l'adesione della carta costituzionale italiana alla tesi [...] della qualificazione della legge di bilancio come «legge meramente formale»"; G. Rivosecchi, *Legge di bilancio e leggi di spesa,* in *Dalla crisi economica al pareggio di bilancio: prospettive, percorsi e responsabilità*, Milano 2013, 381 ss., 385, secondo il quale la norma dell'art. 81 3° comma costituisce un "diretto riflesso della tesi sulla natura meramente formale della legge di bilancio".

[40] V. sul punto le efficaci osservazioni di A. Carosi, *Il sindacato sugli atti di natura finanziaria tra corte costituzionale e magistrature superiori*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria. Atti del Convegno del 16-17 marzo 2017 dedicato alla magistratura contabile*, Milano, 2019, 70, secondo il quale "L'architettura di origine ottocentesca diveniva ancor più una sorta di usbergo per le norme aventi carattere finanziario quasi che il concreto contenuto del bilancio costituisse un fatto naturale piuttosto che la scelta conseguente allo sviluppo estremo di una certa teoria economico-finanziaria. Per la dottrina più risalente si v. S. Galeotti, *Il divieto delle nuove spese nella legge di approvazione del bilancio (art. 81, 3° comma Cost.)*, in *Rassegna di diritto pubblico*, 1950, pt. II, 159 ss., 162, il quale, con riferimento alla legge di bilancio, parlava di efficacia di legge formale "propria, per così dire, per antonomasia, di detta legge", ma tale concezione rientra pienamente nelle coordinate tradizionali della teoria della distinzione formale – materiale.

[41] Così V. Sica, *Osservazioni sulla legge del bilancio (art. 81 della Costituzione)*, in *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano 1960, 827 ss., 831.

Ne conseguirebbe "l'inutilità della disposizione stessa"[42], in quanto la natura formale della legge di bilancio – con tutti gli effetti giuridici e/o politico-istituzionali che potenzialmente ne derivano[43] – prescinderebbe dalla sua presenza nel testo Costituzionale. Nell'ipotesi inversa, se fosse stata cioè proprio la presenza dell'ex 3° comma a determinare la natura meramente formale della legge di bilancio nell'ordinamento previsto dalla Carta costituzionale del 1948, l'impostazione della questione cambierebbe totalmente, ma l'ipotesi risulterebbe comunque infondata. In questa seconda supposizione, la natura meramente formale della legge – seguendo la logica della tesi in esame – sarebbe determinata dall'assenza di contenuto normativo. Tale lettura non tiene conto, però, del fatto che il vecchio terzo comma non poneva alla legge di bilancio il divieto di contenere norme giuridiche *tout court*, bensì soltanto quello di introdurre nuovi tributi e nuove spese. Ne consegue che, a meno di non voler ridurre la nozione di normatività all'introduzione di tributi e di spese[44], tale previsione fosse incapace di determinare, da sola, la natura puramente formale della legge di bilancio.

Quest'ultima, ben poteva contenere altre norme che non consistessero nella previsione di spese o tributi. Erano possibili, infatti, una gamma potenzialmente infinita di modifiche e/o integrazioni, implicite o espresse, della legislazione esistente, non consistenti nell'introduzione di nuovi tributi e nuove spese. Una legge che tali modifiche avesse apportato, non sarebbe stata violativa del divieto contenuto nel vecchio terzo comma dell'art. 81[45]. Al contrario, una volta riconosciuto il carattere meramente formale della legge – per rimanere nella logica della tesi criticata –, ogni contenuto in essa riversato non avrebbe potuto, per definizione, rivestire carattere normativo poiché

---

[42] *Ibidem*.

[43] Basti pensare al fatto che, pur non essendovi nella Costituzione prussiana del 1850 una previsione di tale tipo, la natura "intrinsecamente" formale della legge di bilancio produsse gli effetti giuridici che tutti conoscono, ovvero 4 anni di gestione senza bilancio.

[44] V. per considerazioni analoghe S. Galeotti, *Legge impegnativa del bilancio e ambito d'applicazione dell'art. 73 Statuto Trentino-Alto Adige*, in *Giur. It.*, 1959, Parte I, col. 1152, il quale afferma che "tale necessità giuridica (onde la legge di approvazione del bilancio non possa avere valore normativo, innovativo) è stata sancita solo limitatamente all'innovazione consistente nell'imposizione di nuovi (o maggiori) tributi e di nuove (o maggiori spese) [...] Altri effetti innovativi, men gravidi di conseguenze, non sono invece vietati in assoluto dalla norma dell'art. 81, 3° comma; sicché, se il bilancio contenesse per avventura una modificazione delle leggi preesistenti, fatta esplicitamente o tacitamente, mediante un trasporto o una soppressione, o, come altra volta è avvenuto, mediante uno spostamento della spesa da uno ad altro Ministero, e un bilancio così formato fosse approvato con l'apposita legge, senza formole che escludano inequivocabilmente l'intento innovativo da parte del legislatore, l'effetto innovativo, costitutivo dell'ordinamento giuridico sarebbe senza dubbio realizzato, naturalmente nei limiti temporali proprii della legge di bilancio".

[45] Cfr. nello stesso senso A. Bennati, *La legge del bilancio*, in *Il Consiglio di Stato*, 1960, pt. II, 107 ss., 112, il quale, pur considerandola un'interpretazione restrittiva del significato della norma, ammetteva che "salvo l'autorizzazione di nuove spese e l'imposizione di nuovi tributi, ogni altra disposizione potrebbe essere contenuta nella legge del bilancio".

tale carattere sarebbe comunque mancato *a priori* alla legge nel suo complesso in forza della previsione dell'ex terzo comma[46]. Si entrerebbe così in un circolo vizioso, per cui "dai limiti di alcuni atti legislativi si deduce che essi sono leggi meramente formali, mentre dall'altro dal carattere formale si deduce che essi siano vincolati, senza che si sappia mai quale sia la premessa, quale la conseguenza"[47] e, soprattutto, senza che sia possibile individuare con esattezza i limiti derivanti, a quel punto, non più da quelli inizialmente previsti, ma dalla natura della legge, individuata sulla base di quei limiti iniziali. Invero, nel caso della legge di bilancio, i limiti ritenuti comunemente sussistenti dalla dottrina e dalla giurisprudenza della Corte costituzionale erano ben più ampi rispetto a quelli espressamente previsti dal terzo comma citato[48].

Oltretutto, il carattere formale della legge del bilancio – come di ogni altra legge – non può essere desumibile dalle limitazioni positive previste al suo contenuto, sia perché non è possibile, in generale, determinare la natura di un atto attraverso l'ampiezza e/o i limiti del suo contenuto[49], sia perché, essendo individuabili – soprattutto in regime di Costituzione rigida – una pluralità di leggi che trovano limiti più o meno ampi nella Costituzione, risulta "logicamente impossibile fondare su una graduazione quantitativa di tali limiti una tipologia degli atti legislativi"[50].

Pertanto, l'ex terzo comma dell'art. 81 è da classificare più correttamente, dal punto di vista giuridico, nella categoria dei limiti alla funzione legislativa, dei quali, peraltro, si trovano numerosi esempi nella Costituzione italiana[51].

---

[46] Osserva a riguardo A. Carosi, *Il sindacato sugli atti* ...cit., 69, che "laddove effettivamente, come è capitato spesso, la legge di bilancio contenga norme di carattere sostanziale [...] l'impostazione formalistica renderebbe insindacabile l'operato del legislatore ordinario anche in caso di violazione della Carta costituzionale".

[47] C. Esposito, *La validità delle leggi*, Milano 1964 (rist. inalterata ed. 1934), 153.

[48] Cfr. analogamente C. Anelli, *La legge di approvazione del bilancio e l'art. 81, terzo comma, della Costituzione*, in *La Finanza pubblica*, Anno II, n. 9-10, 1960, 105 (nota 59 bis), secondo il quale, con riferimento alla legge di bilancio "l'equivoco derivante da tale circolo vizioso si aggrava, perché mentre si deduce dai limiti posti dal terzo comma dell'art. 81 Cost. il carattere formale della legge di bilancio, da codesto carattere si desume ch'essa sia vincolata non già entro i limiti anzidetti, ma al di là di essi, perché le si vieta non solo d'istituir nuove spese (come dispone la norma costituzionale) ma benanche di sopprimere spese autorizzate da leggi anteriori o di ridurle e di disciplinare comunque rapporti giuridici".

[49] Cfr. in questo senso C. Esposito, *La validità* ... cit., 152; V. per considerazioni analoghe anche V. Sica, *Osservazioni sulla legge* ... cit., 832, il quale affermava: "non è possibile caratterizzare la legge del bilancio alla stregua del suo contenuto sia perché una tale caratterizzazione non è valida in assoluto sia perché anche la relazione da essa sancita nell'approvazione dei bilanci è traducibile in una proposizione logica e normativa, i cui termini ed il cui nesso non risultano eterogenei nei confronti di altre disposizioni legislative".

[50] *Ibidem*.

[51] Si pensi, a titolo esemplificativo ai limiti all'attività legislativa – impliciti o espliciti – previsti dai seguenti articoli: Art. 32 comma 2°; Art. 33, comma 4°; Art. 76; Art. 20; Art. 21 comma 2°; Art. 16 comma 2°; Art. 22; Art. 26 comma 2°. Anche l'art. 138 può essere considerato un limite, anche se di natura procedurale, all'attività legislativa ordinaria.

Non sembra allora esatto sostenere che quel divieto rendesse la legge di bilancio disciplinata in Costituzione una legge meramente formale. Più esattamente, si potrebbe dire che l'ex terzo comma rappresentava un limite costituzionale di contenuto alla legge di bilancio e, di conseguenza, non poteva essere la rimozione di quel limite a determinare, come sovente si sostiene dopo la riforma dell'art. 81 Cost., una modifica della natura giuridica della legge di bilancio da formale a sostanziale.

4. Il bilancio, da semplice conto a strumento di indirizzo della politica economica

Nei primi anni dopo l'entrata in vigore della Costituzione, un'altra rilevante questione interpretativa relativa alla disciplina costituzionale del bilancio era quella relativa al 4° comma dell'art. 81 Cost. e della sua interazione con il 3° comma. Come noto, le due tesi principali erano quella cosiddetta restrittiva e quella cosiddetta estensiva[52], riferite entrambe alle previsioni di spesa pluriennali e alla conseguente durata nel tempo dell'obbligo di indicare la copertura per le nuove o maggiori spese. La prima tesi, che è risultata prevalente per molto tempo nella dottrina immediatamente successiva all'entrata in vigore della Costituzione e nella prassi parlamentare delle prime legislature[53], era stata già chiaramente espressa nella relazione Paratore – Petrilli secondo cui: "In via di massima, sembra potersi ritenere che il legislatore costituente si sia preoccupato di non alterare *in pejus* con nuove leggi proposte durante il corso dell'esercizio finanziario e recanti maggiori oneri al bilancio statale, quell'equilibrio tra entrate e spese che venne approvato con la legge di bilancio, sia che l'equilibrio risulti effettivo, sia che risulti soltanto teorico, per l'ammissione di un *deficit* formalmente determinato"[54].

La tesi cosiddetta estensiva, invece, propendeva per una lettura molto più rigorosa delle previsioni dell'art. 81 Cost., 3° e 4° comma. Questa tesi era stata sostenuta con particolare rigore da Giuseppe Castelli Avolio secondo il quale l'art. 81 "tende a precostituire le premesse obiettive – attraverso il combinato disposto dei commi 3° e 4° – per il pareggio automatico del bilancio"[55]. Pertanto, "una volta superata l'attuale fase transitoria, verrà un momento in cui le entrate e le spese indicate in bilancio

[52] Per questa terminologia v. la sentenza della Corte cost. n. 1 del 1996.

[53] Cfr. in questo senso V. Onida, *Le leggi di spesa* ... cit., 54

[54] *Relazione dei Presidenti delle commissioni finanze e tesoro del Senato e della Camera sulla interpretazione dell'articolo 81 della Costituzione (1948)*, in *Rass. Parlam.*, 1959, n. 5, 4.

[55] Cfr. G. Castelli Avolio, *L'esame in Parlamento del bilancio dello Stato*, in *Atti parl. cam. II, n. 1603-A e 1603-bis-A*, 1955, 58.

saranno tutte conseguenti agli effetti di leggi speciali approvate dal Parlamento in ottemperanza dell'ultimo comma dell'art. 81"[56]. Ma, come è stato correttamente osservato, "la realtà dell'economia e della finanza pubblica non soffre del resto riduzioni in uno schema temporale annuale, qual è quello del bilancio, ma si presenta in effetti in sostanziale continuità"[57].

Come noto, la Corte costituzionale, con la nota sentenza n. 1 del 1966, aveva preso esplicitamente posizione a favore della tesi c.d. estensiva affermando che "il quarto comma, che è al centro del presente giudizio, segue immediatamente un terzo nel quale è disposto che "con la legge di approvazione del bilancio non si possono statuire nuovi tributi e nuove spese", ma il legame tra i due commi, che è stato sottolineato in numerose sentenze di questa Corte, non vuole significare che il quarto comma si ponga esclusivamente in relazione col bilancio in corso, ma soltanto questo: che una nuova o maggiore spesa per la quale la legge, che l'autorizza, non indichi i mezzi per farvi fronte, non può trovare la sua copertura mediante l'iscrizione negli stati di previsione della spesa, siano quelli già approvati e in corso di attuazione, siano quelli ancora da predisporre dal Governo e da approvare dalle Camere. Il significato del termine adoperato dal quarto comma: "ogni altra legge", non è tale che possa essere ricondotto, com'è stato sostenuto, ad ogni legge successiva al bilancio in corso e modificatrice *in peius* dell'equilibrio contabile di esso, ma, viceversa, attiene ad ogni altra legge che non sia la legge di bilancio, senza alcuna connessione cronologica con questa".

Tuttavia, la dottrina divenuta poi dominante non abbraccia appieno nessuna delle predette tesi, ma dalle previsioni costituzionali ricava il principio per cui "nel proporre e nel deliberare una spesa, non può prescindersi dall'esame del problema – necessariamente legato alla spesa – dei mezzi necessari per affrontarla, inquadrando quindi il singolo provvedimento nella visione generale degli obiettivi che si vogliono perseguire, delle necessità cui si deve soddisfare, dei mezzi di cui concretamente si dispone. Questa valutazione dei mezzi potrà dar luogo a scelte diverse, non necessariamente nella linea di un rigoroso pareggio; ma dovrà muovere in ogni caso da una visione contestuale e da una comparazione tra l'utilità della spesa e le conseguenze finanziarie di essa: ciò è quanto occorre, ed è quanto basta, perché sia soddisfatta l'esigenza che sta alla base della norma costituzionale"[58].

---

[56] *Ibidem*.

[57] V. Onida, *Le leggi di spesa* ... cit., 105.

[58] V. Onida, *Le leggi di spesa* ... cit., 458. Cfr. in senso conforme A. Brancasi, *Legge finanziaria* ... cit., 420, secondo il quale, un sistema così ricostruito "ruota attorno a due coordinate: la LB è limitata dall'ordinamento esistente, nel senso che non può ridurre né aumentare le spese ivi previste; la Costituzione, attraverso l'obbligo della copertura, vuole che le scelte in ordine alle spese siano finanziarmente consapevoli e vuole che esse siano prese valutandone – come nel caso del bilancio – le implicazioni sulla finanza pubblica. Il punto di raccordo tra queste due affermazioni, che consente di riscontrare nel bilancio la sede

Parallelamente a queste discussioni dottrinali, anche sotto la spinta delle nuove domande sociali che pervenivano al Legislatore, a partire dagli anni sessanta del secolo scorso, emergeva l'esigenza di affiancare alla funzione giuridico – contabile del bilancio anche una funzione di programmazione dell'attività economica e, in ultima analisi, di renderlo il principale strumento dell'indirizzo politico-finanziario.
Un primo importante passo in tal senso è stato compiuto con l'adozione della legge n. 62 del 1964 con la quale veniva previsto il passaggio dalla approvazione di bilanci separati per ciascun Ministero a quella di un bilancio unitario riferito all'intera amministrazione dello Stato, si unificavano anno solare e anno finanziario e si introducevano nel bilancio dello stato la classificazione economica e finanziaria[59].
Tuttavia, il vero punto di svolta è rappresentato dalla legge n. 468 del 1978, che poggiava su due premesse fondamentali: l'introduzione dello strumento della Legge finanziaria per superare la rigidità che aveva reso il bilancio dello Stato un documento pressoché inservibile, a causa di un'interpretazione restrittiva del terzo comma dell'art. 81 Cost., e l'attribuzione di un ruolo centrale al Parlamento sulla decisione di bilancio[60].
Come noto la legge n. 468 del 1978 aveva introdotto altre incisive innovazioni, come il bilancio pluriennale, il bilancio di cassa e i conti del settore pubblico.
Con particolare riferimento alla legge finanziaria si rileva, da una parte, la correttezza dell'impostazione di quella parte della dottrina[61] che riteneva la sua nascita una conseguenza più o meno immediata dei limiti costituzionali di contenuto posti dal terzo comma, e, dall'altra, si constata – ancora una volta – quanto sia difficile imbrigliare la potestà normativa del Parlamento.
Tale legge era stata dotata di un contenuto necessario rappresentato dal saldo netto da finanziare e dal ricorso al mercato. Lo strumento della legge finanziaria, nelle intenzioni del Legislatore, avrebbe dovuto consentire il coordinamento tra il bilancio e le leggi di spesa, perseguendo altresì lo scopo di "rendere evidente al parlamento e

---

di effettive decisioni, sta nel concetto di spesa obbligatoria e non obbligatoria: la LB è tenuta ad osservare l'ordinamento e questo, se è necessario che preveda le singole spese, non è affatto necessario le preveda in maniera talmente puntuale da precluderne al bilancio la determinazione quantitativa. In simile contesto l'obbligo della copertura serve ad assicurare che anche le leggi diverse dal bilancio tengano conto delle implicazioni della spesa sull'equilibrio finanziario globale. La sfera dell'obbligo costituzionale viene così ad estendersi tanto quanto l'area delle decisioni di spesa che si collocano al di fuori del bilancio e che non lascino a questo alcun margine decisionale".

[59] Per una ricostruzione delle novità introdotte con la legge n. 62 del 1964 v. M. Nardini, *Politica di bilancio e programmazione della spesa. Dalla legge n. 62/1964 alla legge n. 196/2009 di riforma della contabilità dello Stato*, in *Amministrazione in cammino*, 7.05.2011, 2 ss.

[60] Cfr. sul punto G. Vegas, *Il bilancio pubblico*, Bologna, 2014, 29.

[61] Cfr. con varietà di posizioni, S. Bartole., *Art. 81*, in *Commentario della costituzione*, Bologna, 1979, 287 ss.; A. Brancasi, *Legge finanziaria* ... cit., 4 ss., G. M. Salerno, *Legge finanziaria*, in *Enc. Giur.*, 1998, 3-4; A. Musumeci, *La legge finanziaria*, Torino, 2000, 24 ss.

all'opinione pubblica il tasso annuale di incremento della spesa, garantendone al contempo la corretta copertura"[62], per evitare la crescita del debito pubblico. Nondimeno, tale nuova tipologia di legge, da strumento di contenimento della spesa divenne ben presto depositaria di istanze, interessi ed emendamenti di ogni tipo, finendo per produrre effetti opposti rispetto alle finalità per cui era stata pensata[63].

Si rendeva così necessario, dopo un solo decennio dall'introduzione, una correzione dell'impianto della legge n. 468 del 1978, che fu operata con la legge n. 362 del 1988. Le principali novità introdotte con tale legge[64] erano il Documento di programmazione economico-finanziaria; la limitazione della legge finanziaria, che cessa di essere una legge libera nel fine e viene assoggettata a uno speciale regime di copertura; viene previsto un nuovo tipo di atto legislativo, i provvedimenti collegati alla manovra finanziaria, che dovevano rappresentare uno strumento per realizzare le riforme necessarie all'azione governativa nei singoli settori di spesa.

Per una sorta di eterogenesi dei fini[65] la legge finanziaria rimase un contenitore di singole disposizioni di spesa ed erogazioni frammentarie, eterogenee e scollegate. In altri termini, "pur essendo rimasto immutato l'obiettivo del risanamento delle finanze pubbliche, prima per aderire alla moneta unica e poi per adempiere ai precetti del Patto di stabilità europeo, una volta assicurata la presenza dell'Italia nel gruppo di testa dei partecipanti all'euro, il contenuto spurio della finanziaria si andò gradualmente ampliando, sino a divenire in qualche caso preponderante, almeno dal punto di vista di un *corpus* normativo, sempre più elefantiaco, e caratterizzato da un'eccessiva eterogeneità contenutistica"[66].

Furono queste le ragioni che resero necessaria una ulteriore modifica diretta a limitare il contenuto normativo della legge finanziaria. Tale obiettivo fu perseguito con la legge n. 196 del 2009 che ha integralmente sostituto la previgente disciplina contenuta nella legge n. 468 del 1978, la quale è stata conseguentemente abrogata. Il legislatore ha inteso in primo luogo assicurare un più penetrante coordinamento della finanza pubblica esteso a tutti i livelli di governo. A tal fine, è stata prevista l'applicazione di regole contabili uniformi alle amministrazioni pubbliche individuate dall'ISTAT, al fine dell'applicazione delle regole del Patto di stabilità e crescita. In questo modo, da una parte, è stata agevolata l'applicazione dei vincoli di bilancio discendenti dall'appartenenza all'UE e, dall'altra, si è rafforzata la funzione di coordinamento statale a fronte

---

[62] G. Vegas, *Il bilancio* ... cit., 29.

[63] *Ivi*, 30.

[64] Per una chiara ricostruzione delle principali novità contenute nella legge n. 362 del 1988 v. M. Degni – P. De Ioanna, *Il bilancio è un bene pubblico. Potenzialità e criticità delle nuove regole del bilancio dello Stato*, Roma, 2017, Riquadro n. 1.

[65] Così G. Vegas, *Il bilancio* ... cit., p. 30.

[66] *Ivi*, p. 31.

dell'attuazione del principio costituzionale di autonomia di entrata e di spesa degli enti territoriali minori ad opera della legge n. 42 del 2009.
Per quanto riguarda la programmazione economica e finanziaria, è stato confermato l'assetto delineato nel 1988, con l'introduzione del Documento di programmazione economico-finanziaria (DPEF), sostituito tuttavia dalla Decisione di finanza pubblica (DFP), documento con un contenuto più ampio del DPEF e la cui presentazione è stata posticipata al 15 settembre rispetto al 30 giugno, al fine di poter tenere conto di previsioni macroeconomiche e di dati tendenziali di finanza pubblica aggiornati, su cui calibrare la manovra finanziaria. In merito alla manovra di finanza pubblica, oltre alla durata più limitata della sessione parlamentare di bilancio, determinata dal differimento al 15 ottobre del termine (fissato in precedenza al 30 settembre) per la presentazione dei relativi disegni di legge, va segnalata l'introduzione della legge di stabilità, in sostituzione della legge finanziaria, ma con un contenuto più limitato rispetto a quest'ultima. In particolare, la legge di stabilità non può più contenere, oltre alle norme di delega e ad interventi di natura localistica e microsettoriale, norme a carattere ordinamentale e organizzatorio, anche qualora si caratterizzino per un rilevante miglioramento dei saldi, e, soprattutto, interventi di sostegno e sviluppo dell'economia, che dovrebbero trovare collocazione in appositi disegni di legge collegati.
Al disegno di legge di bilancio è stata invece riconosciuta una funzione più attiva nell'ambito della manovra, attraverso la previsione della facoltà per le amministrazioni di riallocare in bilancio, in via compensativa, le spese non predeterminate per legge (fabbisogno) e anche quelle autorizzate per legge, purché non si riferiscano a spese obbligatorie, all'interno dei singoli programmi e anche all'interno dei programmi della stessa missione.
L'accresciuta flessibilità del bilancio consente alle amministrazioni di prevedere una diversa allocazione delle risorse da destinare alle politiche di competenza, da sottoporre in ogni caso al vaglio del Parlamento. Va, inoltre, ricordata la formalizzazione legislativa dell'articolazione strutturale del bilancio in missioni e programmi, la previsione della triennalità del bilancio, l'innalzamento dell'unità di voto parlamentare a livello di programma e l'affidamento della realizzazione di ciascun programma ad un unico centro di responsabilità amministrativa. Da evidenziare, inoltre, è la previsione del passaggio, tramite l'esercizio di un'apposita delega legislativa, ad un bilancio redatto in termini di sola cassa e focalizzato, quindi, per le entrate, non più sul momento in cui sorge il diritto a riscuotere, ma su quello in cui sono riscosse e, per le spese, non sulla fase in cui sorge l'obbligo di pagare, ma su quella in cui le spese sono realmente effettuate.
Infine, a seguito della riforma costituzionale del 2012 e delle previsioni della legge n. 243 dello stesso anno, si è resa necessaria la modifica anche della legge n. 196 del 2009, al fine di adeguare quest'ultima alle novità introdotte dall'art. 15 della legge 243/2012. Tale risultato è stato raggiunto con la legge n. 163 del 2016. In particolare, quest'ultima ha come principale obiettivo quello di integrare in un unico provvedimen-

to i contenuti dei disegni di legge di bilancio e di stabilità[67]. L'integrazione persegue la finalità di incentrare la decisione di bilancio sull'insieme delle entrate e delle spese pubbliche, anziché sulla loro variazione al margine, portando al centro del dibattito parlamentare le priorità dell'intervento pubblico, considerato nella sua interezza.
Con la legge n. 163/2016 la nuova legge di bilancio viene articolata in due sezioni la prima delle quali, che assorbe in gran parte i contenuti della legge di stabilità, contiene esclusivamente le misure tese a realizzare gli obiettivi di finanza pubblica indicati nei documenti programmatici di bilancio, vale a dire il Documento di Economia e Finanza (DEF) e la Nota di aggiornamento dello stesso. La seconda sezione è invece dedicata alle previsioni di entrata e di spesa, espresse in termini di competenza e cassa e formate sulla base del criterio della legislazione vigente e delle proposte di rimodulazioni, da introdurre secondo le condizioni ed i limiti esposti nella proposta di legge.
Viene mantenuta, ma arricchita di contenuti, la Nota tecnico-illustrativa da allegare al disegno di legge di bilancio, con funzione di raccordo, a fini conoscitivi, tra il provvedimento di bilancio e il conto economico delle pubbliche amministrazioni. A tal fine essa espone i contenuti e gli effetti sui saldi da parte della manovra, nonché i criteri utilizzati per la quantificazione degli effetti dei vari interventi, e dovrà essere aggiornata in relazione alle modifiche apportate dalle Camere al disegno di legge di bilancio nel corso dell'esame parlamentare.
La predetta legge, inoltre, modifica i tempi di presentazione dei documenti che compongono il ciclo di bilancio, rispetto a quanto ora disciplinato dall'articolo 7 della legge di contabilità. In particolare, viene posticipato al 27 settembre, rispetto alla data del 20 settembre, il termine per la presentazione della Nota di aggiornamento al Documento di Economia e Finanza, e viene altresì introdotto il termine del 20 ottobre (prima fissato al 15 ottobre) per la presentazione alle Camere del disegno di legge di bilancio. Vengono poi ampliati i contenuti del DEF, nel quale si sistematizza la disciplina (di cui all'articolo 6 della legge n. 243/2012) che concerne l'ipotesi in cui il Governo, in caso di eventi eccezionali, intenda discostarsi dall'obiettivo programmatico o aggiornare il piano di rientro verso il medesimo, prevedendosi in tal caso che la relativa relazione debba essere presentata come annesso al DEF o come annesso alla Nota di aggiornamento.
Attraverso il lungo percorso sommariamente descritto il bilancio si è via via "trasformato" da un mero conto a uno strumento cruciale di indirizzo politico-economico. È

[67] Cfr. M. Nardini, *La legge n. 163 del 2016 e le prime prassi applicative della nuova legge di bilancio*, in *Dir. Pubbl.*, Fasc. 2, 2017, p. 3, il quale afferma che "In passato, l'attenzione sulla manovra annuale di finanza pubblica è stata limitata agli interventi "al margine" operati in sede di legge di stabilità, senza considerare compiutamente il volume complessivo di risorse pubbliche, ben più cospicuo, oggetto della legge di bilancio. Di conseguenza, nel nuovo assetto tale "integrazione" in un unico documento dei contenuti della legge di bilancio e della legge di stabilità è volta a fornire una visione d'insieme della finanza pubblica, superando questo doppio binario "formale" / "sostanziale" che ha rappresentato un unicum rispetto agli altri Paesi europei".

stato affermato a riguardo che "le riforme introdotte nel corso del 2016 sono volte ad adeguare la normativa di contabilità alle esigenze della decisione finanziaria, nel quadro del nuovo assetto normativo conseguente alla riforma costituzionale del 2012 sull'"equilibrio" di bilancio e alla rinnovata centralità del procedimento di definizione e programmazione della politica di bilancio, superando la divaricazione che per molto tempo c'è stata tra questi due piani"[68].

Sembrano di conseguenza lontane quelle letture della disciplina costituzionale secondo cui l'approvazione parlamentare del bilancio era stata svuotata di contenuti sostanziali, restando nelle competenze dell'apparato governativo. Contenuti che pertanto erano ricavabili soltanto *ex post* dai consuntivi, i quali, non a caso, venivano presentati a volte anche a distanza di anni[69], togliendo al Parlamento qualsiasi interesse ad occuparsene, e facendo così dell'intera procedura un susseguirsi di rituali formali di scarso significato.

5. I vincoli europei al bilancio e la riforma costituzionale del 2012: il ruolo della giurisprudenza costituzionale

È noto come negli ultimi decenni vi sia stata una forte accelerazione del processo di mondializzazione ed è altrettanto noto come tale tendenza abbia riguardato soprattutto i flussi finanziari e commerciali. Questo imponente processo ha avuto degli effetti notevoli, oltre che per le economie di quasi tutti i paesi del mondo, anche e soprattutto per i loro ordinamenti giuridici e – in modo ancor più incisivo – per le loro Costituzioni[70]. Ciò che ha dato inizio all'imponente movimento è stato l'abbandono degli accordi di Bretton Woods, e non è superfluo sottolineare che il ruolo di gran lunga più importante e più ricco di implicazioni è stato svolto dalla libertà di movimento dei capitali[71]. L'azione congiunta delle tre componenti principali della globalizzazione – e cioè libertà di movimento dei capitali, dei beni e delle persone – ha avuto, quindi, delle rilevanti

[68] R. Perez, *Il ritorno del bilancio*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 6, 2016, 760.

[69] Giova ricordare come la prassi abbia più volte ritenuto non vincolante il termine annuale di presentazione del disegno di legge sul Rendiconto, sino a giungere all'approvazione contestuale – nel 1969 – di ben sette disegni di legge sui rendiconti riferiti agli esercizi relativi agli anni 1960 – 1968. Sul punto cfr. N. Lupo, *Commento all'art. 81 Cost.*, in AA. VV., *Commentario alla Costituzione*, R. Bifulco – A. Celotto – M. Olivetti (a cura di), vol. II, Torino, 2006, p. 1592.

[70] Cfr. da ultimo per l'analisi dell'influenza della mondializzazione sulla crisi della capacità normativa e ordinante delle costituzioni Azzariti G., *Il costituzionalismo moderno può sopravvivere?*, Roma-Bari, 2013, spec. 134 ss..

[71] Pongono l'accento sulla libertà di movimento dei capitali, tra i costituzionalisti, M. Luciani, *L'antisovrano e la crisi delle costituzioni*, in *Rivista di diritto costituzionale*, n. 1/1996, spec. 168 e 185, il quale sottolinea da una parte che "la libertà di investimento del capitale è invece, nella società globalizzata, una libertà (l'unica) nella quale è

conseguenze per gli ordinamenti giuridici statali, tantoché è stato rilevato autorevolmente che "proprio con riguardo ai poteri di più diretto intervento nella economia, lo Stato diviene non-Stato[72]".

Parallelamente, c'è stato, per buona parte dei paesi europei, il graduale sviluppo del processo d'integrazione comunitaria che, soprattutto a partire dal Trattato di Maastricht, ha acquisito un'influenza sempre più determinante sulle economie e gli ordinamenti giuridici dei paesi membri. L'aspetto più rilevante dell'integrazione comunitaria, dal punto di vista della politica di bilancio, è senz'altro la perdita della sovranità monetaria. Non soltanto perché quest'ultima costituisce, di per sé, una prerogativa essenziale della sovranità[73] *tout court*, ma anche perché la sua perdita, accompagnata dalla libertà di movimento dei capitali, ha comportato in larga misura anche la perdita della sovranità fiscale[74].

Quel che più interessa in questa sede, tuttavia, è l'influenza che tutti questi elementi possono aver esercitato sulla decisione di bilancio degli Stati membri dell'Unione e, in particolare, dell'Italia. La prima cosa da sottolineare al riguardo è che già con il Trattato di Maastricht[75] furono posti dei limiti importanti alla gestione nazionale della

---

percepibile solo il suo versante individuale: nessun valore collettivo le si contrappone, perché non esiste nessuna collettività cui imputare quel valore, e comunque non esiste nessun potere sociale che possa imporre il suo rispetto. Per questo non possiamo neppure parlare di un vero e proprio *diritto* di libertà, in questo caso, quanto piuttosto di una semplice libertà di fatto, di una libertà che viene goduta e si autotutela fuori dello spazio coperto dal diritto. Anche se è auspicabile che il diritto non pretenda di estendersi a tutte le forme dell'agire umano, non è pensabile che sia coerente con l'idea stessa della giuridicità la sottrazione al diritto di atti e comportamenti di tale importanza" e dall'altra e di conseguenza che "finché non esisterà un governo (democratico) mondiale, la libertà dei capitali dovrebbe trovare un qualche limite e dei controlli, vuoi che derivino da accordi di diritto internazionale stipulati *ad hoc* dagli stati, vuoi che vengano da istituzioni sovranazionali regionali, che ovviamente siano costituite e funzionanti su base autenticamente democratica". Tra gli economisti, v. invece M. Pivetti, *La lotteria del capitalismo e il disastro dell'Europa*, in *Costituzionalismo.it*, n. 3/2011, p. 5, il quale sottolinea in primo luogo che la liberalizzazione dei movimenti del capitale ha "eliminato l'ostacolo principale al perseguimento dell'obiettivo di localizzare per quanto possibile i processi produttivi laddove il costo del lavoro e minimo, generando ingenti flussi di investimenti in impianti e attrezzature verso i paesi in via di sviluppo" e in secondo luogo che "con la rinuncia al controllo dei movimenti di capitali, il livello dei tassi di interesse finisce per essere dettato principalmente dall'obiettivo di impedire deflussi di capitali incompatibili con la politica del tasso di cambio stabilita dalle sue autorità, o con la permanenza del paese in un regime internazionale di moneta unica".

[72] La suggestiva terminologia è di G. Guarino, *Pubblico e privato nell'economia. La sovranità tra Costituzione ed istituzioni comunitarie*, in *Rivista di diritto pubblico e scienze politiche*, Napoli, 1991, 11-57 e ora in Id., *Dalla Costituzione all'Unione Europea. Del fare diritto per cinquant'anni*, vol. IV, Napoli, 1994, p. 321.

[73] Cfr. al riguardo M. Luciani, *L'antisovrano* ... cit., p. 166.

[74] Cfr. sul punto M. Pivetti, *Economia politica*, Roma-Bari, 2002, p. 159.

[75] Cfr. I. Ciolli, *Le ragioni dei diritti e il pareggio di bilancio*, Roma, 2012, p. 43, la quale rileva: "è proprio nelle modifiche ai Trattati introdotte nel 1992 che si devono rintracciare i prodromi delle politiche restrittive in materia di bilancio. Nel titolo VI – dedicato alla Politica economica e monetaria – si dichiara in modo esplicito l'adesione dell'Unione a un'economia aperta di mercato e a un regime di libera concorrenza: nell'art. 102 si stabiliva pertanto in modo definitivo la scelta di campo cui l'Europa tutta doveva aderire".

finanza pubblica[76]: si trattava del rapporto tra disavanzo e PIL che non doveva superare il 3% del prodotto, e del rapporto tra debito pubblico e PIL che non doveva superare il 60%. Si è passati poi al Patto di stabilità e crescita (1997), il quale mirava all'armonizzazione delle politiche di bilancio degli Stati membri in vista dell'avvio della terza fase dell'UEM[77]. Il Patto di stabilità comportava un'interpretazione restrittiva[78] dei vincoli di Maastricht, precisando che i bilanci degli Stati membri devono tendere al pareggio in modo da rispettare il limite del 3% anche nelle fasi avverse del ciclo[79].

Successivamente, con l'inizio della grave crisi economico-finanziaria del 2007-2008, cominciarono ad esserci delle forti disarmonie tra le varie economie dell'area euro e perciò si ritenne opportuno ritoccare la disciplina europea sul bilancio: ciò fu realizzato con il cosiddetto *six-pack*, che è un pacchetto composto da sei atti legislativi, cinque regolamenti e una direttiva[80], volti ad introdurre una più rigorosa applicazione del Patto. In particolare, si stabilisce che gli Stati membri devono convergere verso l'obiettivo del pareggio, con un miglioramento annuo dei saldi pari ad almeno lo 0,5 %; si stabilisce l'obbligo per i paesi con debito superiore al 60 % del PIL di ridurlo ad un ritmo soddisfacente, nella misura di almeno 1/20 della eccedenza rispetto alla soglia del 60 %, calcolata nel corso degli ultimi tre anni; si rendono quasi automatiche le procedure sanzionatorie, in quanto le sanzioni sono raccomandate dalla Commissione e si considerano approvate dal Consiglio, a meno che esso non le respinga con voto a maggioranza qualificata (la cosiddetta maggioranza inversa) degli Stati dell'area euro. In conclusione, il *six-pack* era diretto a rendere più severa la parte sanzionatoria, sperando in questo modo di rendere anche più efficace l'intera disciplina del Patto.

Si arrivò così al più noto *Fiscal compact*, firmato il 2 marzo 2012 da 25 Stati membri con l'esclusione della Gran Bretagna e della Repubblica Ceca. Il disegno di legge contenente l'autorizzazione alla ratifica e l'ordine di esecuzione del Trattato fu presentato al Senato il 3 aprile 2012 e fu approvato in prima lettura sia al Senato che alla Camera rispettivamente il 12 luglio e il 19 luglio del 2012. La legge n. 114 del 2012 fu

---

[76] Cfr. al riguardo G. Della Cananea, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, Bologna, 1996, p. 42 ss.

[77] Per un'efficace esposizione del percorso seguito dalla disciplina europea della politica di bilancio cfr. G. L. Tosato, *I vincoli europei sulle politiche di bilancio*, in *il Filangieri*, Quaderno 2011, p. 81 ss.

[78] Cfr. al riguardo G. Rivosecchi, *L'indirizzo politico* ... cit., p. 371.

[79] Lo rileva G. L. Tosato, *I vincoli europei* ... cit., p. 81.

[80] Si tratta del Reg. UE del Parlamento e del Consiglio 16 novembre 2011, n. 1175/2011 e Reg. UE del Consiglio 8 novembre 2011, n. 1177/2011 diretti, rispettivamente, a rafforzare la sorveglianza dei bilanci e delle politiche economiche e all'attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi; Regg. UE del Parlamento e del Consiglio 16 novembre 2011, nn. 1173/2011, 1174/2011 e 1176/2011, diretti, rispettivamente, alla definizione delle misure esecutive per la correzione degli squilibri macroeconomici eccessivi nella zona euro, all'effettiva esecuzione della sorveglianza di bilancio nella zona euro e alla prevenzione e correzione degli squilibri macroeconomici. La direttiva (Direttiva del Consiglio 8 novembre 2011, n. 2011/85/UE), invece, stabilisce regole per l'armonizzazione delle discipline di bilancio degli Stati membri.

pubblicata nella G. U. n. 175 del 28/7/2012 – Suppl. ordinario n 160 ed entrò in vigore il 29 luglio 2012.

Con questo trattato, che ribadisce la regola del bilancio in pareggio o in attivo[81], le parti contraenti s'impegnavano a introdurre "al più tardi un anno dopo l'entrata in vigore del presente trattato tramite disposizioni vincolanti e di natura permanente – preferibilmente costituzionale – o il cui rispetto fedele è in altro modo rigorosamente garantito lungo tutto il processo nazionale di bilancio"[82]. Si deve sottolineare che, con il *Fiscal Compact*, una parte considerevole della sovranità, quella relativa al bilancio dello Stato, viene messa in comune, non tanto al fine di imporre il recepimento della "regola del pareggio di bilancio" in ciascun ordinamento giuridico nazionale, tramite disposizioni vincolanti, permanenti e preferibilmente di natura costituzionale, quanto piuttosto per prevedere l'inserimento di clausole automatiche di correzione e di un sistema sanzionatorio azionabile in conseguenza del mancato rispetto delle regole sul disavanzo e sul contenimento del debito, sino a prevedere delle azioni costrittive nei confronti del singolo Stato membro inadempiente.

Il *two-pack*, infine, entrato in vigore nel maggio 2013, riguarda la zona dell'euro e si sostanzia di due regolamenti[83] con i quali si intende aumentare la trasparenza delle decisioni di bilancio e rafforzare il coordinamento nella zona euro, a partire dal ciclo di bilancio 2014. Uno dei due regolamenti riguarda la procedura dei disavanzi eccessivi e l'altro la sorveglianza rafforzata per gli stati membri che si trovano in difficoltà per via della loro stabilità finanziaria e per quelli che ricevono assistenza finanziaria o la cui assistenza giunge a termine.

Il *two-pack* prevede un calendario e delle regole di bilancio comuni per gli Stati membri della zona euro. Nello specifico:

- entro il 30 aprile gli Stati membri della zona euro devono pubblicare i loro piani di bilancio a medio termine (programmi di stabilità), indicando inoltre le loro priorità politiche per la crescita e l'occupazione per i 12 mesi successivi (programmi nazionali di riforma) nell'ambito del semestre europeo sul coordinamento delle politiche economiche;
- entro il 15 ottobre gli Stati membri della zona euro devono trasmettere alla Commissione e all'Eurogruppo i loro progetti di bilancio per l'anno successivo;
- entro il 30 novembre la Commissione adotta un parere sul progetto di bilancio, con il potere di richiedere allo Stato membro, in caso di inosservanza del patto di stabilità e crescita, di presentare una revisione del bilancio;

---

[81] Cfr. ancora G. L. Tosato, *I vincoli europei* ... cit., p. 83.

[82] Cfr. l'art. 3, Comma 2 del *Fiscal compact*.

[83] Reg. UE del 21 maggio 2013, n. 472/2013, relativo al rafforzamento della sorveglianza economica e di bilancio degli Stati membri nella zona euro e Reg. UE del 21 maggio 2013, n. 473/2013, relativo alle disposizioni comuni per il monitoraggio e la valutazione dei documenti programmatici di bilancio e per la correzione dei disavanzi eccessivi negli Stati membri della zona euro.

- entro il 31 dicembre gli Stati membri della zona euro devono pubblicare i loro bilanci per l'anno successivo.

Inoltre, la Commissione pubblica una valutazione globale delle prospettive di bilancio della zona euro per l'anno successivo. Il *two-pack*, anche se nelle intenzioni mira a perseguire una semplificazione, complica in realtà gli adempimenti europei: esso introduce, infatti, nel c.d. intervallo del semestre europeo, la sorveglianza coordinata per verificare il seguito dato alle raccomandazioni e per garantire la coerenza fra i processi e le decisioni di bilancio e quelli delle altre politiche economiche. In definitiva si tratta di un sistema di monitoraggio aggiuntivo rispetto a quello che già si compie nell'ambito del Patto di stabilità e crescita.

Ciò che risulta evidente è che il *two-pack* rappresenta il tentativo di integrare nel diritto dell'UE alcuni degli elementi del *Fiscal Compact*, tra cui i programmi di partenariato economico e l'obbligo di coordinare *ex ante* i piani di emissione del debito pubblico degli Stati membri. Tuttavia, nella prospettiva del diritto del bilancio, il cambiamento più importante riguarda il "parere" che la Commissione può adottare sul progetto di bilancio degli Stati membri entro il 30 novembre. Si tratta di una novità di portata epocale, in quanto sottrae nella sostanza, almeno parzialmente, ai Parlamenti nazionali l'esclusività del potere secolare di approvazione del bilancio. Considerati i vincoli sempre più stringenti che si sono susseguiti in ambito sovranazionale, la revisione dell'art. 81 Cost. può essere vista come il risultato finale di questo lungo processo e non invece come l'imposizione di un particolare atto legislativo europeo[84].

Dal punto di vista del diritto del bilancio le due novità più importanti della riforma sono l'eliminazione del divieto di introdurre nuovi tributi e nuove spese e l'introduzione del principio di equilibrio nel testo della Costituzione. Sotto entrambi i profili un contributo rilevante al c.d. diritto del bilancio è stato offerto negli ultimi anni dalla giurisprudenza della Corte costituzionale.

Vediamo in che senso. Alla metà degli anni novanta, si era affermato in dottrina che in materia di bilancio, nella giurisprudenza della Corte, vi fosse un *deficit* di teoria costituzionale[85]. Ebbene, credo si possa affermare oggi che la giurisprudenza costituzionale degli ultimi anni abbia, almeno in parte, colmato tale *deficit*, fissando alcuni punti fermi di grande rilievo in relazione alla natura giuridica del bilancio e i suoi rapporti con la rappresentanza, da una parte, e i diritti e doveri dei cittadini dall'altra, passando per

---

[84] Per l'osservazione che non c'era nessun obbligo giuridico ad imporre la revisione dell'art. 81 v. M. Luciani, *Costituzione, bilancio, diritti e doveri dei cittadini,* in *Rivista della Corte dei Conti,* Anno LXVI, n. 1-2, 2013, p. 522 ss.

[85] C. Pinelli, *Diritti costituzionali condizionati, argomento delle risorse disponibili, principio di equilibrio finanziario*, in A. Ruggeri (a cura di), *La motivazione delle decisioni della Corte costituzionale*, Torino, 1994, p. 555.

le interrelazioni tra approvazione (o mancata approvazione) del bilancio, rapporto di fiducia e mandato elettivo.

In particolare, con la sentenza n. 10 del 2016, in cui si afferma che "l'evoluzione legislativa in materia finanziaria ha presentato sovente fattispecie in cui anche attraverso i semplici dati numerici contenuti nelle leggi di bilancio e nei relativi allegati possono essere prodotti effetti novativi dell'ordinamento", per la prima volta nella sua giurisprudenza, la Corte costituzionale ha affermato espressamente che la legge di bilancio è una legge sostanziale. È appena il caso di sottolineare come, non casualmente, proprio con una sentenza che ritorna a ragionare, dopo decenni, sulla natura giuridica della legge di bilancio – qualificandola correttamente da un punto di vista teorico-dogmatico – la Corte sia arrivata a conclusioni così felici anche in relazione ai servizi di rilevanza sociale, dichiarando la incostituzionalità delle norme contestate, oltre che sotto il profilo della ragionevolezza, anche ed esplicitamente sotto quello della violazione dell'eguaglianza sostanziale. Quest'ultima circostanza è particolarmente rilevante in quanto le pronunce di incostituzionalità basate esplicitamente sulla violazione dell'eguaglianza sostanziale, a dispetto, da un lato, delle immense potenzialità normative dell'art. 3, comma 2, Cost., e, dall'altro, dell'abnorme aumento delle diseguaglianze, si contano sulle dita di una mano nell'intera giurisprudenza costituzionale. In altri termini, tale felice "coincidenza" non è affatto casuale e ciò conferma, ancora una volta, l'importanza del corretto inquadramento teorico-dogmatico degli istituti.

Proprio con la sentenza in questione si è dato il via ad un indirizzo giurisprudenziale di grande rilievo all'interno del perimetro appena tratteggiato[86]. È ragionevole supporre, anche per la collocazione temporale della svolta, che tale cambio di indirizzo della Corte sia dovuto, almeno in parte, all'eliminazione del vecchio terzo comma e al fatto

[86] Si richiamano di seguito alcuni princìpi affermati nelle sentenze più significative in tal senso:

- la sentenza n. 184 del 2016, secondo la quale "in ossequio alle esigenze della democrazia rappresentativa [...] deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio ed infine spese"; nella medesima sentenza la Corte ha evidenziato che "il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche";
- la sentenza n. 275 del 2016, con cui la Corte ha affermato che "al fine di assicurare la garanzia dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP), alla cui categoria, come detto, appartengono i LEA, «spetta al legislatore predisporre gli strumenti idonei alla realizzazione ed attuazione di essa, affinché la sua affermazione non si traduca in una mera previsione programmatica, ma venga riempita di contenuto concreto e reale [di talché] è la garanzia dei diritti incomprimibili ad incidere sul bilancio e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione";
- la sentenza n. 80 del 2017, secondo cui "occorre ricordare che il bilancio è un "bene pubblico" nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato";

che, come accennato, dopo la riforma del 2012 si sostiene comunemente che la legge di bilancio si sia "trasformata" in legge sostanziale. Tuttavia, proprio la rimozione di quel limite impone un'attenta valutazione delle ampliate potenzialità della legge di bilancio e, auspicabilmente, una *autolimitazione* nell'esercizio dei propri poteri normativi da parte del raccordo Parlamento – Governo in sede di approvazione del bilancio.
Sotto il profilo dell'equilibrio il contributo della giurisprudenza della Corte costituzionale è stato altrettanto importante nella misura in cui, passo dopo passo, ha posto una serie di limiti e parametri al Legislatore in materia di bilancio[87], riuscendo così ad

- la sentenza n. 228 del 2017, che parla di "un'esigenza sistemica unitaria dell'ordinamento, secondo cui sia la mancata approvazione dei bilanci, sia l'incuria del loro squilibrio strutturale interrompono – in virtù di una presunzione assoluta – il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti".

[87] In particolare, la Corte ha affermato che "nell'ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i princìpi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati nell'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti" (Sentt. nn. 70, 115 e 192 del 2012). A proposito della restituzione da parte dello Stato ad una autonomia speciale degli accantonamenti di tributi superiori a quanto costituzionalmente previsto si veda la sentenza n. 188 del 2016 la quale la "connessione tra il principio dell'equilibrio dinamico del bilancio ed il carattere di continuità degli esercizi finanziari, il quale ne risulta naturale declinazione essendo «essenziale per garantire nel tempo l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale», anche attraverso appropriate rimodulazioni dei rapporti fra Stato ed autonomie speciali «con riguardo ai decorsi esercizi». D'altronde, il principio dell'equilibrio dinamico, «[e]ssendo strettamente connesso [a quello] di continuità del bilancio, essenziale per garantire nel tempo l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale, [...] può essere applicato anche ai fini della tutela della finanza pubblica allargata, consentendo in sede pattizia di rimodulare in modo più appropriato le relazioni finanziarie anche con riguardo ai decorsi esercizi. È stato ulteriormente affermato che quando risulta pregiudicato «in modo durevole l'equilibrio del bilancio [il principio dell'equilibrio dinamico può operare] nell'arco di più esercizi finanziari» (sentenza n. 89 del 2017; in senso conforme sentenza n. 188 del 2015).
Un esempio paradigmatico di tale attività può essere considerato quello della sentenza n. 61 del 2018 con cui la Corte, in un'ottica di armonizzazione dei rapporti tra politica economica generale e autonomia finanziaria degli enti territoriali, ha affermato un vero e proprio elenco di elementi che assumono contemporaneamente il ruolo di requisiti e criteri di composizione della naturale dialettica – quando si crea sovrapposizione di competenze – tra politica economica del Governo e del Parlamento e autonomia territoriale.
Un altro importante esempio è la recente sentenza n. 101 del 2018 con cui viene dichiarato incostituzionale l'articolo 1, comma 466, della legge n. 232 del 2016 "nella parte in cui stabilisce che, a partire dal 2020, ai fini della determinazione dell'equilibrio del bilancio degli enti territoriali, le spese vincolate provenienti dai precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza". La stessa disposizione è stata dichiarata incostituzionale anche là dove "non prevede che l'inserimento dell'avanzo di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato nei bilanci dei medesimi enti territoriali abbia effetti neutrali rispetto alla determinazione dell'equilibrio dell'esercizio di competenza". La sentenza precisa che "la preclusione a utilizzare le quote di avanzo di amministrazione disponibili e i fondi già destinati a spese pluriennali muterebbe la "sostanza costituzionale" del cosiddetto pareggio, configurandolo come "attivo strutturale inertizzato", cioè inutilizzabile per le destinazioni già programmate e, in quanto tale, costituzionalmente non conforme agli articoli 81 e 97 della Costituzione".

assemblare una nozione complessa e complessiva di equilibrio di bilancio[88] che integra e specifica il principio di equilibrio del bilancio accolto dalla norma costituzionale.
In verità, quando la legge costituzionale impone a tutte le pubbliche amministrazioni (e in particolare agli enti territoriali autonomi) di assicurare l'equilibrio dei loro bilanci e – comunque – di concorrere all'equilibrio generale nel rispetto delle fonti eurounitarie, presuppone che questi soggetti agiscano entro un quadro idoneo al raggiungimento dell'obiettivo. Sono proprio questi criteri progressivamente affermati dalla Corte gli strumenti possono contribuire a renderlo tale.
Se le cose stanno nei termini finora illustrati, si può affermare allora che la creazione di questo complesso strumentario di regole e princìpi sia stato possibile non già in virtù di un mutamento di natura della legge di bilancio da formale a sostanziale, bensì di una ricostruzione della stessa più conforme ai princìpi del diritto del bilancio e della Costituzione nel suo complesso. Lettura che, non a caso, ha portato, da una parte, a dei risultati molto apprezzabili in termini di livelli di tutela anche di altri princìpi costituzionali, come il principio di eguaglianza (anche sostanziale) e quello di "inviolabilità" di alcuni diritti, per i quali l'abbassamento della tutela sotto un certo livello corrisponde alla loro violazione e, dall'altra, al riconoscimento di un ruolo da "cabina di regia" del bilancio rispetto alla allocazione delle risorse pubbliche per la finanza pubblica allargata.

7. Il diritto del bilancio oggi: cenni conclusivi

Non vi è dubbio che la teoria della legge meramente formale sia stato un accorgimento, un'astuzia, per mantenere nell'ambito del potere governativo la titolarità della decisione di bilancio. Tale distinzione, ferma la sua inconsistenza logico-teorica, non riveste grande rilevanza, anche se considerata sotto un ulteriore profilo. Basti pensare, infatti, che quand'anche il bilancio fosse un mero prospetto contabile delle leggi "sostanziali", non va dimenticato che queste ultime sono state fatte dal Parlamento. In altre parole, anche ammettendo che il bilancio sia un atto amministrativo, questo deve rispettare le leggi di spesa che, però, sono espressione della competenza legislativa ordinaria del Parlamento. Dunque, anche sotto questo profilo non ha grande importanza pratica determinare se il bilancio abbia carattere normativo o sia un mero conto. In ogni caso, è carattere ineliminabile dei regimi rappresentativi l'approvazione parlamentare[89] di quel "conto".

---

[88] Per un'attenta ricostruzione della nozione di equilibrio di bilancio, sia sotto il profilo statico che sotto il profilo dinamico, v. A. Carosi, *Il sindacato sugli atti* ...cit., 98-102.

[89] Ritiene che l'approvazione parlamentare sia una peculiarità del bilancio anche A. Carosi, *Il sindacato sugli atti* ... cit., p. 97, precisando poi come siano da ritenere condivisibili "le opinioni dottrinarie non dualiste, le quali concepiscono il bilancio e il documento di approvazione come un'unica entità derivante dalla loro fusione", in quanto ciò "consente di esaminare la problematica da un punto di vista del diritto

Vi è, infatti, una relazione biunivoca tra democrazia rappresentativa e bilancio: da un lato, il bilancio ha senso solo in un regime rappresentativo, infatti nella cosiddetta democrazia diretta non è previsto nessun bilancio nel senso moderno del termine; dall'altro, la presenza di un bilancio è sintomo inequivocabile di una comunità politica organizzata secondo le forme della democrazia rappresentativa.
Occorre, inoltre, evidenziare il fatto che il bilancio presenta due componenti: quella verticale (rapporto rappresentanti/rappresentati, forma di Stato), la quale è anche la componente primaria che identifica e qualifica il bilancio nella sua essenza logica e storica; quella orizzontale (rapporto parlamento/governo, forma di governo), che presuppone la prima. Quanto alla componente verticale, non è difficile rendersi conto come sia rimasta molto in ombra negli ultimi decenni e che anche grazie alla recente giurisprudenza costituzionale stia ritrovando la collocazione che gli spetta. Con riguardo a quella orizzontale, è opportuno precisare che spesso si verifica una discrasia significativa tra funzionamento concreto della decisione di bilancio e il "diritto del bilancio". In altri termini, il fatto che, in virtù del rapporto di fiducia, è il governo, di solito, a riempire di sostanza il contenitore bilancio, non deve trasformarsi anche in un principio del diritto del bilancio.
Rilevare la discrezionalità del potere della rappresentanza in materia di bilancio implica anche il riconoscimento della natura eminentemente politica della decisione di bilancio. Tale constatazione deve fare i conti con il momento di grave crisi della rappresentanza politica. Ma se si tiene conto che la politica non è altro che la lotta per il contenuto della legislazione[90], allora, essendo il bilancio lo strumento attraverso il quale tale contenuto si avvera, un auspicabile processo di rilegittimazione delle istituzioni rappresentative non può che passare anche attraverso una decisione di bilancio ricondotta alle coordinate che le sono proprie secondo la sua storia e la sua teoria.
Emerge, infine, la problematica questione della interazione sempre più intensa tra livello sovranazionale e livello nazionale in materia di bilancio. È ormai evidente che il futuro della decisione di bilancio sia da collocare, sempre di più, nella prospettiva europeistica, e questo almeno sotto due punti di vista. Da una parte, perché i vincoli europei stanno diventando via via più stringenti, e, dall'altra, perché è verosimile e auspicabile ipotizzare che si procederà lentamente verso la formazione di un vero bilancio Europeo. Allo stato attuale, il bilancio europeo non è un bilancio nel senso proprio del termine: per esserlo, sarebbe indispensabile unire tutte le entrate e tutte le spese di ciascuno Stato membro, e far approvare il bilancio così formato ad un'assemblea

sostanziale, avendo riguardo alle sincretiche funzioni cui la disciplina del bilancio risponde" (*Ivi*, p. 98).

[90] Così G. Guarino, *Contributo allo studio delle fonti del diritto*, in *Diritto e giurisprudenza*, n. I, Napoli, 1946, 10-29, ora in Id., *Dalla Costituzione all'Unione Europea. Del fare diritto per cinquant'anni*, Vol. I, Napoli 1994, p. 35.

rappresentativa eletta con suffragio universale e diretto da tutti i cittadini aventi diritto di voto di questi Stati. In quel preciso momento, però, verrebbe a crearsi un'entità politica diversa dai singoli Stati.

Va evitato, tuttavia, ogni fondamentalismo concettuale, ma ciò non toglie che resta indispensabile una diffusa consapevolezza circa i princìpi sui quali un dato istituto si regge. A riguardo, può essere utile ricordare che quando si tenta di ricostruire una certa nozione è inevitabile spingersi ai limiti della stessa, proprio su quel terreno che sta in bilico tra un oggetto e un altro affine. Sono proprio le risposte che si danno ai casi limite che ci permettono di dire che un certo oggetto è x e non y. Infatti, nessuno mette in dubbio la natura di ciò che si trova nel mezzo. Tuttavia, come ricordava Herbert Hart, "se vi sono delle zone di confine, debbono esservi innanzi tutto i confini[91].

La chiarificazione e la diffusione dei princìpi che costituiscono il cosiddetto diritto del bilancio è compito precipuo della dottrina costituzionalistica[92]. Questo, di certo, non permetterà di trovare risposte certe e tantomeno definitive, ma potrebbe risultare utile nello scegliere, di volta in volta, gli orientamenti più conformi al sistema costituzionale nel suo complesso.

---

[91] H. L. A. Hart, *Il positivismo e la separazione tra diritto e morale*, in A. Schiavello – V. Velluzzi (a cura di), *Il positivismo giuridico contemporaneo. Una antologia*, Torino, 2005, p. 67.

[92] A. Carosi, *Il sindacato sugli atti* ... cit., 68, ha opportunamente ricordato di recente che "Uno sguardo retrospettivo alla dottrina del diritto pubblico consente di affermare che la natura giuridica del bilancio rappresentava uno dei campi di applicazione più importante della scienza giuridica".

NO TAXATION WITHOUT REPRESENTATION. I PRINCIPI DI *ACCOUNTABILITY* PUBBLICA NELLA DIMENSIONE EUROPEA E IL TENTATIVO DI EUROSTAT DI ADOTTARE I PRINCIPI DELLA CONTABILITÀ PRIVATISTICA[1]

Monica Bergo

Sommario: 1. Premessa. – 2. L'*accountability* nella contabilità europea: la direttiva 85/2011/UE. – 3. La proposta di Eurostat di adottare principi contabili privatistici. – 3.1. Una prima valutazione alla luce delle osservazioni della Corte dei conti tedesca. –4. Le asimmetrie fra gli obiettivi dichiarati e i risultati conseguiti dalle politiche monetarie europee. – 4.1. Il caso emblematico della Grecia. – 5. Conclusioni: traspareobietnza e *accountability* come antidoto alle espulsioni sociali.

1. Premessa

Il mio intervento si focalizza sul progetto europeo di adozione di misure contabili unificate e standardizzate per gli Stati membri, in particolare osservandone i profili di trasparenza e *accountability*[2], notoriamente considerati elementi essenziali per la tenuta democratica del sistema. In questo senso, lo studio del progetto di contabilità standardizzata a livello europeo – lungi dall'essere considerato un mero studio *de jure*

[1] Gli approdi di queste riflessioni si rinvengono anche in M. Bergo, *Democraticità e principi contabili: una lettura (critica) del progetto EPSAS per un dialogo costruttivo fra istituzioni*, in *Federalismi.it*, n. 13/2019.

[2] Come noto, nella sfera pubblica il concetto di *accountability* è legato a quello di trasparenza. Va notato che il termine anglosassone *accountability* si riferisce anche a un preciso concetto di responsabilità e include specificamente la resa del conto in modo responsabile e onesto rispetto ai risultati ottenuti, vale a dire «*When one party must report its activities and take responsibility for them. It is done to keep them honest and responsible*» cfr. BLACK'S LAW DICTIONARY, *Accountability*, 2nd ed. Con riferimento poi all'uso delle risorse pubbliche, *l'accountability* assume la forma di un obbligo che richiede di rispondere in modo trasparente non solo delle scelte fiscali, ma anche sociali, che vengono assunte quando vengono utilizzati fondi pubblici. Sulla trasparenza dei principi contabili, si vv. L. Rizzuto, C. Goretti, *La trasparenza informativa nell'attuazione del federalismo scale: aspetti istituzionali tra legge-delega e riforma della legge di contabilità*, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 2/2010, pp. 557-571.

condendo – si estende fino a lambire il delicato, ma decisivo, tema della relazione tra ordinamenti, *rectius* tra le fonti giuridiche dei diversi ordinamenti.
A questo scopo, nonché per una adeguata valutazione delle misure indicate, è utile ripercorrere anche alcune scelte di politica monetaria adottate in ambito sovranazionale negli anni della crisi economica, in particolare quelle misure che vincolando gli Stati membri al rispetto di precisi parametri macroeconomici, hanno non solo fortemente inciso sulle competenze statali di governo della politica economica, ma hanno anche impattato su buona parte della società civile.

2. L'*accountability* nella contabilità europea: la direttiva 85/2011/UE

Come noto, la recente crisi economica ha portato all'adozione di una serie di misure a livello sia europeo che sovranazionale, le quali incidono non tanto e non solo sulla disciplina della politica monetaria, su cui l'ordinamento sovranazionale è chiamato ad esercitare una propria competenza esclusiva; quanto piuttosto sulla disciplina della politica economica, largamente intestata agli Stati membri[3]. Esse, infatti, attengono, pur con qualche approssimazione, alla predisposizione di meccanismi di assistenza finanziaria e di stabilità e a una rafforzata disciplina di bilancio degli Stati membri.
È proprio la disciplina dei bilanci che ha registrato nel corso del 2011-2012 le più significative trasformazioni ordinamentali, veicolate a livello eurounitario attraverso il c.d. *Six Pack* (reg. n. 1173/2011, reg. n. 1174/2011, reg. n. 1175/2011, reg. n. 1176/2011, dir. n. 85/2011 e reg. n. 1177/2011); a livello di diritto internazionale con il Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* nell'Unione economica e monetaria del 2012; e a livello interno per quanto riguarda l'Italia con le modifiche alla Costituzione introdotte dalla l. cost. n. 1 del 2012, poi attuata con la l. n. 243 del 2012.
Nello specifico, per verificare il rispetto delle regole tese ad evitare i disavanzi eccessivi vietati dal Protocollo 12 allegato al TUE e dall'art. 3 del TFUE, l'Unione europea ha predisposto una serie di strumenti volti ad assicurare l'uniformità delle espressioni finanziario/contabili dei bilanci pubblici.
A tal fine è stata emanata la direttiva 2011/85/UE dell'8/11/2011 relativa ai "Requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri" attuata dall'Italia con il d.lgs. 4 marzo 2014, n. 54 (Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri).
Il punto di vista dell'Unione è di fare in modo che gli Stati membri tengano «sistemi di contabilità pubblica che includono elementi come la registrazione delle operazioni contabili, il controllo interno, l'informativa finanziaria e l'audit. Tali sistemi dovrebbero

[3] M. Benvenuti, *Diritti sociali*, Torino, 2013, p. 54 ss.

essere distinti dai dati statistici, i quali riguardano i risultati delle finanze pubbliche basati sulle metodologie statistiche, e dalle previsioni o dalle azioni di formazione del bilancio, le quali riguardano le finanze pubbliche future»[4].

Dal richiamato passaggio emerge la consapevolezza del legislatore europeo che i dati statistici «i quali riguardano i risultati delle finanze pubbliche basati sulle metodologie statistiche, e dalle previsioni o dalle azioni di formazione del bilancio, le quali riguardano le finanze pubbliche future»[5], sono distinti dai "sistemi di contabilità" dai quali sussumono, attraverso tecniche matematiche, i dati da elaborare su base macroeconomica. In questo senso rileva non solo la differenziazione – pure molto importante – tra il profilo programmatorio dei bilanci preventivi rispetto all'accertamento fattuale dei dati "consuntivi" oggetto dell'analisi statistica, bensì anche gli effetti in termini di deficit di informazione derivanti dalla schematica rappresentazione statistica.

In tale prospettiva l'Unione riconosce che «l'esistenza di pratiche complete e affidabili in materia di contabilità pubblica per tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica è una condizione preliminare per la produzione di statistiche di elevata qualità che siano comparabili da uno Stato membro all'altro»[6]. L'auspicata qualità di tali elaborazioni è anch'essa prova indiretta della non sovrapponibilità delle statistiche, in quanto tali, alle reali risultanze di bilancio. Pertanto, giacché un sistema meramente statistico comporta forti rischi di rappresentatività e di attendibilità, la richiamata direttiva enfatizza l'importanza di controlli interni in grado di garantire che le regole europee e nazionali siano applicate in tutto il sottosettore delle amministrazioni pubbliche. A tal fine, viene valorizzato un *audit* indipendente eseguito da «istituzioni pubbliche quali la Corte dei conti o da organismi pubblici di audit [in grado di promuovere] le migliori prassi internazionali»[7].

Dal contenuto della Direttiva emerge perciò non solo la volontà dell'Unione europea di rendere attendibili e *accountable* i bilanci degli Stati membri, ma anche la consapevolezza che solo attraverso strumenti e controlli adeguati sia possibile ottenere il risultato auspicato.

---

[4] Considerato n. 2 della direttiva 2011/85/UE.

[5] *Idem*.

[6] Considerato n. 3 della direttiva 2011/85/UE.

[7] Così A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in *Rivista AIC*, 3/2018, p. 841, il quale ricorda che «il termine *audit*, nella nomenclatura anglosassone da cui proviene, equivale al nostro concetto di controllo di legittimità-regolarità dei conti, a differenza del termine control, il quale, nella medesima nomenclatura, individua il controllo di/sulla gestione. Nella logica della direttiva tale richiamo semantico significa che l'affidabilità delle esposizioni finanziario-contabili non può essere custodita dalla moral suasion del controllo sulla gestione, che presuppone una volontà adesiva del controllato per esplicare i propri positivi effetti bensì dall'accertamento del rispetto delle regole da parte di un organo esterno indipendente che assuma una valenza "certativa" intrinseca, non subordinata alla disponibilità di chi subisce il sindacato ad accettarne le risultanze e i suggerimenti».

Su queste premesse si fonda il progetto europeo di introdurre principi contabili standardizzati per il settore pubblico di tutti gli Stati membri (*European Public Sector Accounting Standards - EPSAS*).

3. La proposta di Eurostat di adottare principi contabili privatistici

Il progetto EPSAS rappresenta una fase avanzata del percorso avviato con la richiamata Direttiva 85/2011/UE, con cui la Commissione Europea ha conferito mandato ad Eurostat[8] di verificare la concreta applicabilità degli standard internazionali di contabilità pubblica (*International Public Sector Accounting Standards*, *IPSAS*) nei vari Paesi dell'Unione Europea, attraverso la costituzione di un apposito gruppo di lavoro, denominato "*Task force IPSAS/EPSAS*"[9].
L'obiettivo dichiarato dalla Commissione è di aumentare la trasparenza e la comparabilità dei bilanci pubblici, mediante la transizione degli Stati membri verso l'adozione di sistemi di contabilità di tipo aziendale. Gli *EPSAS* dovrebbero, infatti, allinearsi ai principi angloamericani, orientati – come noto – al mercato finanziario e a fornire agli investitori informazioni utili per i processi decisionali. Dovrebbero perciò promuovere la contabilità "*accrual*", ossia la contabilità economico-patrimoniale adottata dalle società a fine di lucro[10].

---

[8] L'Eurostat è a capo del Gruppo di lavoro che dovrà sostenere la Commissione e fornirle informazioni, affiancato da rappresentanti dell'imprenditoria, istituti privati indipendenti e l'organo responsabile per lo sviluppo degli IPSAS (l'IPSAS Board). A livello formale, questi rappresentanti godono solamente dello stato di osservatori. Tuttavia, è stato osservato che in realtà essi sono stati considerati come veri e propri membri e hanno assunto un ruolo dominante nelle riunioni del Gruppo di lavoro e nella loro preparazione, aspetto che fa sorgere seri problemi di trasparenza e legittimazione democratica.

[9] Anche la Ragioneria Generale dello Stato, che segue ormai da anni i lavori del Board impegnato nell'elaborazione dei principi contabili internazionali per il settore pubblico (*IPSAS Board*), è entrata a far parte della *task force*.

[10] Non è questa la sede, ma è degno di approfondimento il tema della differenza tra la contabilità *accrual* delle società a fine di lucro e quella adottata da alcuni Stati nazionali e dalle loro amministrazioni. Per alcuni riferimenti, si vv., *ex multis*, B. Bromwich, I. Lapsley, "Decentralisation and management accounting in central government: Recycling old ideas", *Financial Accountability & Management*, 1997, p. 181-201; B. Brorstrom, "Accrual accounting, politics and politicians", *Financial Accountability & Management*, 1998, pp. 319-333; A. D. Barton, "Public and private sector accounting - The non-identical twins", *Australian Accounting Review*, 1999, p. 22-31; F. Pezzani, *L'accountability delle amministrazioni pubbliche,* Milano, Egea, 2003; I. Steccolini, *Accountability e sistemi informativi negli enti locali. Dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, 2004; F.G. Grandis, *Le ambiguità nelle riforme dei sistemi contabili pubblici*, Roma, Quaderni monografici RIREA, 2006; E. Anessi Pessina, *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici. Aspetti critici nella prospettiva aziendale,* Egea, 2007; E. Anessi Pessina, I. Steccolini, "Effects on budgetary and accruals accounting coexistence: Evidence from Italian local governments", *Public Budgeting and Finance*, 2007, pp. 113-131; M. T. Nardo, *Sistemi contabili e bilanci negli enti locali,* Franco Angeli, 2008. Nonché, con riferimento ai limiti della contabilità *accrual*, A. Pavan, *La contabilità di Stato tra necessità di governo*

Secondo la Commissione, gli *EPSAS* sarebbero il mezzo con il quale gli Stati membri potrebbero ottenere dati più affidabili e rispondere più efficacemente dell'utilizzo dei fondi pubblici. Secondo le previsioni, le Amministrazioni dei Paesi membri dovrebbero redigere il primo bilancio a base interamente *EPSAS* entro il 2025[11].
L'Eurostat ha presentato un calendario per lo sviluppo e l'attuazione degli EPSAS entro dieci anni a partire dal 2015. Il calendario consiste di due fasi. Nella prima fase verrà adottato un regolamento quadro e verranno sviluppati il quadro ed i principi a disciplina degli EPSAS. Questa fase durerà cinque anni, ovvero fino al 2020. La Commissione incoraggia gli Stati membri ad adottare un sistema di contabilità per competenze già a partire da questo periodo e, inoltre, offrirà assistenza finanziaria. Nella seconda fase l'attuazione degli EPSAS diverrà obbligatoria per tutti i soggetti pubblici degli Stati membri. Questa fase richiederà altri cinque anni e durerà fino al 2025. Alla fine del 2015, l'Eurostat ha raccomandato che gli Stati membri prima adottino gli IPSAS su base volontaria, in attesa del completamento degli EPSAS[12].

3.1. Una prima valutazione alla luce delle osservazioni della Corte dei Conti tedesca

A dispetto dei propositi manifestati dalla Commissione, nei confronti di questo progetto vanno segnalate alcune criticità – peraltro sollevate in modo risoluto dalla Corte dei conti tedesca – criticità di varia natura che meritano di essere esaminate soprattutto per le loro possibili ricadute in termini di trasparenza e di *accountability* per il sistema[13], nella speranza che da queste segnalazioni si possa arricchire il dibattito e integrare così il progetto EPSAS.

---

e informazione agli elettori, Azienda pubblica, 2/2003; C. Cossiga, *Contabilità finanziaria a un occhio solo,* Summa 205, settembre 2004; e Id., *Manuale di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, EDK, 2005; F. Pezzani, *L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, in Azienda Pubblica, 4/2005, spec. p. 562.

[11] I principi EPSAS dovranno svilupparsi, almeno in una lunga fase iniziale, sulla base dei principi contabili internazionali (IPSAS), emanati dall'*International Public Sector Accounting Standards Board* e attualmente già oggetto di diretta applicazione in molte giurisdizioni e contesti sovranazionali, cfr. A. Makaronidis, *Il processo di armonizzazione contabile europea e i principi contabili europei per il settore pubblico (EPSAS),* Relazione al Convegno L'armonizzazione dei bilanci delle pubbliche amministrazioni nell'Unione europea, Camera dei Deputati, Roma, 12 ottobre 2017, in *www.cndcec.it*, in occasione della presentazione dei risultati della ricerca promossa dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC), guidata dal prof. Capalbo sui rapporti tra contabilità economico-patrimoniale (*accrual accounting*) e la qualità dei bilanci dei Comuni italiani dopo la riforma introdotta dal D. lgs 118 del 2011.

[12] Cfr. Eurostat, *EPSAS Priorities 2015-2016*, EPSAS WG 15/03 del 4 settembre 2015.

[13] In questo senso, si v. relazione del *Bundestag* 17/14148 del 26 giugno 2013, relazione del *Bundesrat* 811/13 del 14 febbraio 2014 e relazione del *Bundestag* 18/4182 del 3 marzo 2015.

Innanzitutto, dal punto di vista procedurale, la Corte dei conti tedesca ha denunciato la scarsa legittimazione democratica delle Agenzie nominate dalla Commissione europea al fine di individuare i criteri contabili uniformi per lo sviluppo degli *EPSAS*[14].

La Commissione ha, infatti, incaricato le aziende Ernst & Young (E&Y) e PricewaterhouseCoopers (PwC) per fornire consulenza al *Working Group* sugli EPSAS e produrre dieci documenti tematici per ogni anno dal 2016 in poi, su determinate questioni relative alla contabilità del settore pubblico. Tali documenti dovranno avviare e guidare le discussioni del Gruppo di lavoro. Su questa base, i consulenti emettono regolarmente anche delle raccomandazioni sulla formulazione dei principi generali di contabilità e sulla struttura delle discussioni.

Anche se Eurostat ha sottolineato che i documenti tematici in realtà non rispecchiano necessariamente una posizione congiunta, non è tuttavia chiaro se e in quale misura Eurostat tenga conto delle opinioni dissenzienti, dei suggerimenti critici e delle preoccupazioni espresse dai membri del *Working Group* rispetto ai documenti tematici elaborati dai consulenti privati.

La Corte dei conti tedesca ha, infatti, segnalato che «alla richiesta del Ministero delle finanze federale tedesco di creare una gerarchia dei principi di contabilità applicabili agli EPSAS – attribuendo maggiore importanza al principio di *accountability* – l'Eurostat, Ernst & Young e PricewaterhouseCoopers si sono dichiarati contrari alla richiesta tedesca, dando il proprio sostegno, piuttosto, all'allineamento più conforme possibile al quadro originario degli IPSAS»[15].

Inoltre, la Commissione è stata lacunosa rispetto alla dimostrazione di una concreta capacità degli *EPSAS* di accrescere la trasparenza e la comparabilità dei dati finanziari, e di rafforzare la tutela contro le manipolazioni contabili; non ha poi fornito indicazioni in merito alla possibilità di percorrere soluzioni alternative rispetto all'introduzione obbligatoria degli *EPSAS*; né ha fornito dettagli su come l'armonizzazione possa essere in grado di risolvere le problematiche legate alla qualità dei dati. In altri termini, non è

---

[14] Per un approfondimento sull'influenza delle *lobbies* nelle istituzioni europee e sull'impatto per la democraticità del sistema, si vv. quantomeno R. A. Dahl, *A Preface to Democratic Theory*, Chicago, 1956; L. Graziano, *Lobbying, Pluralismo, Democrazia*, Roma, 1995; F. Arcelli, F. Tufarelli (a cura di), *Rappresentanza politica e vincoli economici nell'Unione Europea*, Catanzaro, 2004; S. Gozi, *La Commissione europea: processi decisionali e poteri esecutivi*, Bologna, 2005; J. Greenwood, *Interest Representation in the European Union*, Palgrare Macmillan, 2011; E. Ferioli, *L'attività dei gruppi di pressione nell'Unione Europea,* in *Percorsi Costituzionali*, 3, 2012; P. L. Petrillo, *Democrazie sotto pressione. Parlamenti e lobbies nel diritto pubblico comparato*, Milano, 2011; Id., *European Union and pressure groups. A legal perspective,* in M. Cartabia, N. Lupo, A. Simoncini (a cura di), *Democracy and subsidiarity in the Eu National Parliaments, Regions and Civil Society in the decision-making process*, Bologna, 2013.

[15] K. Scheller, *Relazione speciale sul progetto di attuazione a livello europeo dei principi contabili armonizzati per il settore pubblico* (*European Public Sector Accounting Standards - EPSAS*), Presidente Corte dei conti federale tedesca, 15 novembre 2017.

stato dimostrato che l'approccio proposto sia veramente in grado di risolvere i problemi, specie per quegli Stati che al momento non considerano nei propri sistemi contabili gli standard *IPSAS*[16].

Dal punto di vista sostanziale, vanno poi rilevati diversi problemi legati ai criteri che informano l'elaborazione degli *EPSAS*.

Tra gli aspetti più critici si segnala la scelta di adottare per gli enti pubblici i principi contabili propri della gestione aziendale[17]. Va, infatti, ricordato che gli obiettivi tradizionali di informazione della contabilità del settore pubblico differiscono da quelli perseguiti da un'impresa del settore privato.

A differenza della contabilità di un'azienda del settore privato, proiettata generalmente verso il futuro, la contabilità del settore pubblico – oltre a un profilo preventivo – si rivolge anche al passato e ha principalmente lo scopo del controllo *ex post*, poiché i governi devono essere in grado di rendere conto dell'impiego dei fondi pubblici. Lo scopo principale della contabilità del settore pubblico è, dunque, la responsabilizzazione della gestione, attraverso il controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici, unitamente alla stabilità finanziaria, all'equità intergenerazionale e alla comparabilità. Gli *EPSAS*, invece, dovrebbero perseguire obiettivi di informazione fondamentalmente diversi. Il loro approccio è indirizzato verso il mercato finanziario, e mira alla presentazione delle condizioni finanziarie di un'impresa, al fine di fornire agli investitori tutte le informazioni utili ai loro processi decisionali. In questo scenario, è naturale che nella contabilità prevista dagli *EPSAS* il principio di *accountability* – consustanziale, fin dalle origini, al principio di equità fiscale – sia marginale, a favore invece di un alto livello di discrezionalità condizionato dalle strategie di mercato[18].

---

[16] Secondo una classifica elaborata da PricewaterhouseCoopers per conto di Eurostat, sul livello di maturità degli Stati membri rispetto agli standard IPSAS, agli ultimi posti con riferimento alla contabilità delle amministrazioni centrali si collocherebbero Italia, Germania, Malta, Lussemburgo, Cipro e Grecia, cfr. A. Makaronidis, *Il processo di armonizzazione contabile europea e i principi contabili europei per il settore pubblico (EPSAS),* cit., p. 6. Si tratta a ben vedere di una classifica del tutto opinabile, poiché per valutare efficacemente sistemi contabili così differenziati occorrerebbe quanto meno utilizzare dei parametri oggettivi e i risultati ottenuti andrebbero confrontati con gli obiettivi effettivamente conseguiti dai sistemi contabili vigenti. In altri termini, la classifica elaborata dalla società di consulenza per conto del committente rischia di essere estremamente aleatoria senza la possibilità di svolgere un confronto con un eventuale ulteriore studio opportunamente condotto.

[17] Cfr. C. Gröpl, *Auf der Suche nach einer Unionskompetenz zur Einführung von EPSAS in das Haushaltrecht der Mitgliedstaaten,* in Hessischer Rechnungshof, *Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS),* Kommunal-und Schul-verlag, Wiesbaden, 2014, p. 259 ss.

[18] Sul rapporto fra contabilità aziendale e sistema fiscale, in particolare sull'influenza che le regole fiscali hanno sui bilanci aziendali, si v. la lucida analisi di K. Ramanna, *Political Standards. Corporate Interest, Ideology, and Leadership in the Shaping of Accounting Rules for the Market Economy*, 2015, The University of Chicago Press, 2015, il quale osserva che per la definizione degli standard contabili vengono incaricati piccoli gruppi di esperti qualificati, che spesso nutrono forti interessi commerciali sull'esito delle valutazioni,

Nella specie, da alcune simulazioni sviluppate, la Corte dei conti tedesca ha potuto dimostrare che l'introduzione degli *EPSAS* concederebbe agli Stati membri ampi margini di discrezionalità in materie centrali come la determinazione dei criteri per calcolare le entrate fiscali[19]. Gli *EPSAS,* per esempio, metterebbero a disposizione degli Stati membri varie opzioni contabili per quantificare le entrate fiscali.

Le criticità evidenziate rischiano pertanto di provocare effetti diametralmente opposti rispetto alle finalità invocate dalla Commissione, specie con riferimento alla trasparenza e alla comparabilità dei bilanci pubblici degli Stati membri.

Per questi motivi, è da ritenere che l'introduzione obbligatoria degli *EPSAS* auspicata dalla Commissione, non solo non sia il mezzo più idoneo col quale realizzare i miglioramenti auspicati, in vista dell'obiettivo di evitare ulteriori crisi del debito sovrano in Europa[20]; ma soprattutto sembra probabile che tale processo possa generare una pericolosa compressione del principio di *accountability*, messo ancora più a rischio dall'assenza, a livello europeo, di un'istituzione in grado di garantire la tutela della trasparenza e della chiarezza dei bilanci[21].

Come illustrato, si tratta di aspetti particolarmente delicati e qualora diventasse obbligatoria per via regolamentare l'adozione per tutti i Paesi membri di nuovi standard contabili europei potrebbero aprirsi seri conflitti, rispetto ai quali, dati gli effettivi valori coinvolti, non sembra esagerato ipotizzare la possibilità, addirittura, di evocare la

---

mentre il grande pubblico è generalmente escluso dal coinvolgimento in questi processi. È la carenza di accountability a favorire che siano i manager a gestire tutto il sistema. Più in generale, si vv. anche M. Romano, *L'attendibilità del bilancio nella prospettiva dell'earnings quality. Alcuni spunti*, in T. Onesti, M. Romano, M. Talienti (a cura di), *Il bilancio di esercizio nelle imprese. Dal quadro concettuale di riferimento alle nuove regole contabili nazionali e internazionali,* Giuffrè, 2016, p. 100; S. Azzali (a cura di), *Financial reporting and Accounting standards*, Giappichelli, Torino, 2017; e, seppur da una diversa prospettiva, A. Ballancin, *Il regime di imputazione del reddito delle imprese estere controllate*, Cedam, "Problemi attuali di diritto tributario, Collana diretta da Franco Gallo", 2017. Va rilevato peraltro che se il processo di armonizzazione intrapreso in Europa avviene a livello di meri flussi di spesa, non viene svolta alcuna considerazione invece in termini di fiscalità.

[19] R. Gerhards, *Öffentliche Finanzkontrolle vor neuen Erwartungslücken?*, in *Verwaltung & Management*, n. 1/2017, pp. 41-45.

[20] A tal riguardo è stato anche segnalato, K. Scheller, *Relazione speciale sul progetto di attuazione a livello europeo dei principi contabili armonizzati per il settore pubblico, cit.,* che il possesso da parte di uno Stato membro di un sistema di contabilità pubblica per cassa, piuttosto che l'adozione degli EPSAS non sembra determinante ai fini del rispetto delle regole fiscali europee, le quali pertanto non vengono garantite da un determinato sistema di contabilità.

[21] Seppur da un'angolazione diversa, sulla carenza di *accountability* a livello finanziario/contabile in Europa, merita un cenno anche la vicenda degli stress test. L'Autorità europea di supervisione bancaria (SSM) ha, infatti, affidato la conduzione e la valutazione dei dati sugli stress-test alla società statunitense BlackRock, il più importante investitore internazionale nel settore bancario, che si trova così in una posizione di evidente conflitto di interssi, cfr. A. Plateroti, *Il grande affare degli stress test. Schauble apre il caso in Bce*, Il Sole 24 Ore, 19 dicembre 2019.

tematica dei controlimiti[22], per la possibilità di contrasto con principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, come quello di democraticità.

In questa prospettiva, il principio "*no taxation without rapresentation*", valutato come espressione del grado di democraticità di un sistema, riveste un ruolo centrale per la valutazione delle politiche economiche degli Stati sovrani[23]. L'antico principio può rappresentare perciò la cartina da tornasole per valutare anche l'impatto di alcune misure sovranazionali ed eurounitarie di carattere contabile/fiscale sui sistemi interni degli Stati membri.

---

[22] Controlimiti intesi quali "elementi identificativi ed irrinunciabili dell'ordinamento costituzionale" (C. cost., sent. n. 234 del 2014) o, per meglio dire, come elementi dell'"identità costituzionale della Repubblica italiana" (C. cost., ord. n. 24 del 2017), la cui salvaguardia si pone quale condizione per lo svolgersi della partecipazione dell'Italia all'Unione europea. La dottrina sui controlimiti è molto ampia, *ex plurimis*, si vv. M. Luciani, *I controlimiti e l'eterogenesi dei fini*, in *Questione giustizia* n. 1/2015, p. 84 ss.; G. Silvestri, *Sovranità vs diritti fondamentali,* in *Questione giustizia* n. 1/2015, p. 57 ss.; A. Ruggeri, *La Corte aziona l'arma dei "controlimiti" e, facendo un uso alquanto singolare delle categorie processuali, sbarra le porte all'ingresso in ambito interno di norma internazionale consuetudinaria (a margine di Corte cost. n. 238 del 2014),* in *Consulta Online*, Studi, 2014; F. Viganò, *Obblighi di adeguamento al diritto UE e 'controlimiti': la Corte costituzionale spagnola si adegua, bon gré mal gré, alla sentenza dei giudici di Lussemburgo nel caso Melloni*, in *Diritto penale contemporaneo*, 9 marzo 2014; R. Calvano, *La Corte costituzionale e i "Controlimiti" 2.0*, in *Questa Rivista*, n. 1/2016; P. Faraguna, *Corte costituzionale contro Corte internazionale di giustizia: i controlimiti in azione,* in *forumcostituzionale.it*, 2 novembre 2014; Id., *Ai confini della Costituzione. Principi supremi e identità costituzionale,* Milano, 2015, p. 11 ss.; R. Bin, *L'adattamento dell'ordinamento italiano al diritto internazionale non scritto dopo la sent. 238/2014*, in *forumcostituzionale.it*; M. Bignami, *Casi critici in tema di legalità penale e diritto europeo, A proposito di Contrada, Varvara, Grande Stevens, Taricco e qualche fratello*, in *Questione giustizia*, 2015; di recente peraltro alimentata dai nuovi sviluppi sul noto caso Taricco, su cui, *ex multis*, si vv. M. Luciani, *Intelligenti pauca. Il caso Taricco torna (catafratto) a* Lussemburgo, in *Osservatorio costituzionale Rivista Aic*, 1/2017, nonché in *Giur. cost.*, 2017; e Id., *Il brusco risveglio. I controlimiti e la fine mancata della storia costituzionale*, in *Rivista AIC*, n. 2/2016; A. Anzon Demmig, *La Corte costituzionale è ferma sui controlimiti, ma rovescia sulla Corte europea di giustizia l'onere di farne applicazione, bilanciando esigenze europee e istanze identitarie degli stati membri,* in *Giur. cost.*, 1/2017, p. 507; R. Bin, *Taricco Tango. Quale sarà il prossimo passo?*, forumcostituzionale.it, 2 febbraio 2018.

[23] Sul tema la letteratura è ampissima. In via meramente indicativa, sulle origini anglosassoni del principio si vv., *ex multis*, A. Cattarin, *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation,* Napoli, Jovene, 2009, pp. 10 ss. e, con precisi riferimenti alla protesta delle Colonie nei confronti della Madrepatria, J.P. Greene, *The Constitutional Origins of the American Revolution,* Cambridge, Cambridge University Press, 2011, spec. pp. 74 ss. Più in generale, sul rapporto fra principio "no taxation without representation" e la forma di governo, si v., *ex plurimis*, C. Mortati, *Le forme di governo*, Padova, 1973; E. Rotelli, *Forme di governo delle democrazie nascenti. 1689-1799*, Bologna, Il Mulino, 2005; con riferimento al valore di questo principio nell'Unione europea, see F. Carinci, *La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 543. Per una riflessione sulle implicazioni di questo principio nel nostro sistema, si vv. *ex plurimis* L. Antonini, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Torino, 2005, spec. p. 120; F. Gallo, *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Riv. it. dir. pubbl.*, n. 2/2009, p. 400 ss.; A. D'Atena, *Tensioni e sfide della democrazia*, in *Giur. cost.*, n. 6/2017, p. 3122.

4. Le asimmetrie fra gli obiettivi dichiarati e i risultati conseguiti dalle politiche monetarie europee

Le problematiche evidenziate – riferite a un progetto ancora in fase di perfezionamento e riguardanti quindi un aspetto circoscritto delle politiche eurounitarie – ben possono in realtà essere riferite a buona parte delle misure monetarie adottate a livello sovranazionale, mettendo in luce come in Europa – specie durante la recente crisi economica – i valori guida di fatto sono stati incarnati da obiettivi economico-finanziari «relativi, di volta in volta, alla riduzione dello spread, alla ricerca della tripla 'A', al 'culto' del prodotto interno lordo e della crescita, alla riduzione della spesa e del debito pubblico»[24].

È in questo scenario che viene alla scoperta la distanza delle politiche Eurounitarie non solo dalla realtà dei singoli paesi (cfr. *infra* 4.1), ma anche dalla stessa semantica costituzionale classica[25].

Va ricordato in proposito, dal punto di vista del sistema delle fonti, che se il nostro diritto interno è cedevole di fronte al diritto comunitario, quest'ultimo non può derogare o superare i "principi supremi" della nostra Costituzione (*ex plurimis*, Corte cost., sent. n. 284 del 2007)[26].

Come noto, ai sensi e per gli effetti della seconda proposizione dell'art. 11 Cost., l'attiva e fattiva partecipazione dell'Italia all'Unione europea è legittima nella misura in cui «le consentite limitazioni di sovranità trovano... il loro corrispettivo nei poteri acquisiti in seno alla più vasta Comunità di cui l'Italia è parte, e con la quale è stato concretamente iniziato il processo di integrazione degli Stati d'Europa» (C. cost., sent. n. 183 del 1973). L'Italia perciò può disporre che siano consentite solamente le limitazioni di sovranità «alle condizioni e per le finalità ivi stabilite» (C. cost., sent. n. 183 del 1973), dove l'avverbio "ivi" sta ad indicare «nella disposizione stessa, e perciò nell'art. 11 Cost.» (C. cost., sent. n. 300 del 1984), da cui derivano il principio del ripudio della guerra, le «condizioni di parità con gli altri Stati»[27] e l'obiettivo della «pace e [del]la giustizia fra le Nazioni»[28].

Come ha efficacemente chiosato Luciani dunque «non tutti i cammelli europei possono passare per la cruna dell'art. 11 della Costituzione»[29]. Resta centrale la considerazione

---

[24] A. Morrone, *Teologia economica v. Teologia politica?,* in *Quad. cost.,* 2012, p. 831.

[25] Cfr. M. Benvenuti, *Democrazia*, cit., p. 329.

[26] La dottrina in questo ambito è sterminata, da ultimo, si v. G. Amato, *L'integrazione europea come problema costituzionale*, in *Quad. cost.*, 3/2018, p. 562.

[27] Cfr. A. Guazzarotti, *Art. 11*, in *La Costituzione*, a cura di F. Clementi et al., Bologna, 2018, I.

[28] Cfr. M. Benvenuti, *Il principio costituzionale del ripudio della guerra*, II ed., Napoli, 2010, p. 120.

[29] M. Luciani, *Unità nazionale e struttura economia*, in *Annuario AIC 2011*, Napoli, 2014, p. 53.

per cui, «quale che sia la prospettiva che si assume, è nella Costituzione… che giace la legittimazione delle istituzioni sovranazionali, non viceversa»[30].

Se il processo di integrazione europea deviasse al punto da generare disparità o ingiustizia[31] e da determinare, in definitiva, il prevalere di meri rapporti di forza imposti dal mercato o dal «brutale dominio»[32] dello Stato politicamente egemone in Europa, la legittimità costituzionale di tale processo risulterebbe irrimediabilmente compromessa[33].

Per un recupero significativo della disciplina costituzionale dell'economia[34] si dovrebbe forse invocare la salvaguardia dell'identità costituzionale in tutti quei casi in cui «il rinvio ai criteri elaborati in sede sovranazionale impedisse al processo decisionale interno di adottare politiche keynesiane»[35] e/o qualora «le definizioni rilevanti (in particolare quelle di 'ciclo' e di 'saldo strutturale') adottate in sede eurounitaria assumessero, in futuro, una rigidità maggiore»[36] di quella attuale, risolvendosi in una violazione degli artt. 2 e 3, co. 2, Cost.[37].

Va ricordato così che la disciplina della politica monetaria, attribuita nell'ordinamento sovranazionale a un'istituzione non democratica come la Banca centra europea[38], non potrebbe e non dovrebbe travalicare sulla disciplina della politica economica, spettante in prima battuta agli Stati membri e, dunque, ai loro rispettivi organi costituzionali di indirizzo politico, questi sì, democraticamente legittimati. Ogni segno di "unidirezio-

---

[30] Idem, pp. 99-100.

[31] S. Gambino, *Diritti fondamentali, costituzionalismo e crisi economic*a, in *Diritti sociali e crisi economica,* a cura di Id., Torino, 2015, p. 6.

[32] G. Grasso, Le *parole della Costituzione e la crisi economico-finanziaria*, in A. Pérez Miras et al., *Constitucion e integracion europea. Forma politica, gobernanza economica, organizacion territorial*, Madrid, 2017, p. 163; nonché C. Pinelli, *La giurisprudenza costituzionale tedesca e le nuove asimmetrie fra i poteri dei parlamenti nazionali dell'eurozona*, in *Costituzionalismo.it*, 2014, I, p. 9-10; A. Guazzarotti, *Sovranità e integrazione europea*, in *Rivista AIC*; 2017, III, p. 11.

[33] Cfr. M. Benvenuti, *Democrazia*, cit., p. 343.

[34] M. Benvenuti, *Democrazia*, cit., p. 349, dove l'A. osserva che in questo caso a beneficiarne sarebbe l'art. 41, comma 3, Cost., ricordando in particolare «quell'intuizione che ha portato a qualificar[lo] quale norma in quiescenza, ma pronta a ridestarsi ed a riprendere energia quando, per mutevoli circostanze storiche, o il disegno europeo o i principi dell'economia di mercato subissero una qualche sosta o un vero declino».

[35] O. Chessa, *Pareggio strutturale di bilancio, keynesismo e unione monetaria*, in *Quaderni costituzionali,* 2016, nota 424, p. 455.

[36] M. Luciani, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali. La prospettiva del controllo di costituzionalità*, in *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012*, Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 22 novembre 2013, Milano, 2014, p. 30.

[37] Cfr. D. Mone, *La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio ed il potenziale vulnus alla teoria dei controlimiti,* in *Rivista AIC,* 2014, III, p. 24-25.

[38] C. De Fiores, *Europa senza Stato*, in Id., *L'Europa al bivio,* Roma, 2012, p. 161.

nalità"[39] della Banca centrale europea (si pensi ai programmi di "operazioni definitive monetarie" e di "acquisto di attività del settore pubblico sui mercati secondari") oltre a scontrarsi con dati desumibili dai Trattati, rischierebbe di provocare un ulteriore allontanamento del potere economico dalla democrazia e va per ciò contrastata.
Sono prima di tutto i Trattati a consentire agli Stati membri, sia nei loro ambiti di competenza che attraverso la partecipazione dei loro organi alle istituzioni sovranazionali, l'«*implementation of a multiplicity of socio-economic projects that remain undetermined (or underdetermined) in central aspects*»[40]. Si può ben ritenere, in proposito, che la presenza di «*internal market derogations so as to take into account national cultural and constitutional diversity*»[41] costituisca un elemento portante del rispetto della stessa identità nazionale degli Stati membri (art. 4, § 2, TUE), operante in combinato disposto con i princìpi di attribuzione, sussidiarietà e proporzionalità (art. 5 TUE)[42].
Va altresì ricordato che ai sensi del "Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* nell'Unione economica e monetaria" c.d. *Fiscal compact*, ratificato dall'Italia con la legge n. 114 del 23 luglio 2012, il nostro ordinamento ha costituzionalizzato il principio dell'equilibrio di bilancio (concetto ben più elastico di quello del pareggio[43]), e pertanto è solamente questo principio a rappresentare una *grundnorm*, ammissibile al bilanciamento fra istanze sociali ed esigenze economiche. Diversamente, invece, deve dirsi per i parametri del 3% del rapporto deficit Pil e del 60% del rapporto debito Pil[44]. Inoltre, lo stesso Trattato sul fiscal compact ha una scadenza, e pertanto non è stabile, giacché ai sensi dell'art. 16 entro cinque anni dalla data di entrata in vigore del Trattato stesso (entro il 1° gennaio 2018) siano adottate le misure necessarie per incorporarne il contenuto nella cornice giuridica dell'Unione europea, sulla base di una

---

[39] A. Manzella et Al., *Politica monetaria e politica economica dell'Unione europea*, in *Astrid rassegna,* 2015, XIX, p. 2.

[40] C. Kaupa, *The Pluralist Character of the European Constitution*, Oxford-Portland (OR), 2016, p. 3.

[41] B. Guastaferro, *Beyond the Exceptionalism of Constitutional Conflicts*, in *Yearbook of European Law*, 2012, p. 311.

[42] T. Konstadinides, *Constitutional Identity as a Shield and as a Sword*, in *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 2011, p. 218.

[43] Sia consentito su questo punto il rinvio a M. Bergo, *Pareggio di bilancio "all'italiana". Qualche riflessione a margine della legge 24 dicembre 2012, n. 243 attuativa della riforma costituzionale più silenziosa degli ultimi tempi*, in Questa Rivista, n. 6/2013 e alla dottrina ivi richiamata.

[44] L'obbligo per i paesi con un debito sopra il 60% del PIL di ridurre l'eccedenza di un ventesimo ogni anno è discutibile. Il parametro del 60% era il valore medio dei paesi aderenti all'Unione al momento della sua adozione con il Parametri di Maastricht. Oggi, dopo un quarto di secolo di politiche economiche europee, il valore medio è salito fino al 90%. In queste condizioni sarebbe ragionevole proporre obiettivi più realistici. L'obbligo, che va ottemperato senza tener conto di possibili condizioni recessive, rischia, infatti, di accentuarle, cfr. L. Tronti, R. Romano, *Superare il fiscal compact per riprendere lo sviluppo europeo,* in LaStampa.it, 27 febbraio 2018.

valutazione dell'esperienza maturata in sede di attuazione[45]. Questi elementi dunque inducono ad interrogarsi sulla compatibilità delle disposizioni attribuite al Trattato con la nostra Costituzione.
Gli anni a noi più vicini, infatti, hanno portato all'emersione episodi costituzionalmente salienti della contraddizione sussistente tra l'allargamento e l'approfondimento del processo di integrazione europea, specie nella sua dimensione economica, e la garanzia delle prerogative democratiche dei popoli dell'Europa.
I fatti succedutisi all'indomani della crisi finanziario/economica hanno rivelato che gli attori politici e i diversi soggetti istituzionali che affollano lo spazio europeo[46] risultano portatori di istanze e interessi in una certa misura confliggenti.
Di ciò è una prova tangibile, oggi, l'andamento dello spread, «posto che tale indicatore esprime non tanto il livello di "salute" economico-finanziaria di uno Stato membro come tale, quanto piuttosto lo scarto tra il tasso di interesse dei titoli del debito pubblico di quello Stato e della Germania e, pertanto, il grado di differenziazione economico-finanziaria esistente all'interno dell'Unione europea»[47].

4.1 Il caso emblematico della Grecia

Il caso della crisi della Grecia[48] si rivela in qualche modo paradigmatico di quel processo di «*costitutional deconstruction*»[49] che l'Unione europea ha imposto a un paese membro.
La lucida analisi svolta da Sassen a proposito della risposta euro-unitaria alla crisi greca rende evidente la distanza fra gli obiettivi di alcuni attori dello spazio europeo – per esempio, la Banca centrale europea – e le esigenze reali di gran parte della popolazione.
Secondo gli studi condotti da Sassen, infatti, dall'inizio del 2013 è stato possibile misurare una modesta crescita del PIL greco solamente escludendo dal conto tutto ciò che è stato espulso dallo spazio dell'economia utilizzando, quindi, una misurazione della crescita che avrebbe la pretesa di relegare in uno spazio invisibile (agli investitori) l'aumento della povertà, la perdita del lavoro e della casa, i suicidi fra i piccoli

[45] Il Parlamento europeo e il Consiglio sono invitati ad adottare la proposta di incorporazione del Fiscal Compact nell'ordinamento giuridico dell'Unione europea entro il primo semestre del 2019.

[46] L. Antonini, *Alla ricerca del territorio perduto. Anticorpi nel deserto che avanza*, in *Rivista AIC*, 2/2017, p. 15.

[47] M. Benvenuti, *Democrazia e potere economico,* cit., p. 344.

[48] M. Benvenuti, *Libertà senza liberazione. Per una critica della ragione costituzionale dell'Unione europea,* Napoli, 2016, p. 123 ss.

[49] A.-I. Marketou, *Constitutional-Political Change in Greece during the Crisis*, in *Federalismi.it*, 2016, XXVI, p. 1 ss.

imprenditori rovinati; utilizzando, quindi, un metodo di rilevazione assolutamente privo di trasparenza[50].
Evidentemente «un semplice barlume di crescita del PIL può inviare un segnale positivo agli investitori e ai mercati finanziari, e questo è un grande risultato dal punto di vista delle politiche perseguite attualmente dal FMI e dalla Banca centrale europea»[51].
Secondo Sassen, sotto la bandiera dell'esigenza di ridurre l'eccesso di debito pubblico, l'eccesso di programmi a favore del sociale, gli eccessi di regolamentazione si celerebbe il progetto di ridurre la spesa degli Stati per i servizi sociali, per le economie di piccola e media scala in favore della crescita economica delle grandi *corporation*.
Il metodo adottato per l'attuazione di questo progetto comprende il sacrificio di principi come la trasparenza e l'*accountability*, e in effetti, «nel gennaio 2013 la Banca centrale europea ha potuto annunciare che l'economia greca era sulla via della ripresa e Moody's ha potuto alzare il rating del debito pubblico greco» semplicemente "trascurando" che tale ripresa «si fondava sull'espulsione di circa un terzo dei lavoratori greci non soltanto dai posti di lavoro, ma anche dal godimento di servizi fondamentali»[52].
Così oggi la Grecia viene considerata dalla Bce sulla via della ripresa proprio attraverso l'espulsione del 30 per cento circa di quella che era la sua economia.

5. Conclusioni: trasparenza e *accountability* come antidoto alle espulsioni sociali

In questa prospettiva deve essere ricordato che nel nostro ordinamento la più recente giurisprudenza costituzionale ha puntato un faro proprio sul rapporto fra misure contabili e principio di democraticità, imponendo un cambio di paradigma nell'interpretazione della finanza pubblica, che pone al centro il principio di trasparenza nelle scritture contabili.
Con una serie di pronunce sulle nuove norme contabili e sull'equilibrio di bilancio, il Giudice delle leggi, infatti, ha messo in relazione la valenza della trasparenza dei bilanci e la loro comparabilità, ricordando che il diverso carattere espositivo sorge in ragione delle diverse finalità perseguite.

---

[50] Cfr. S. Sassen, *Espulsioni. Brutalità e complessità nell'economia globale*, Bologna, 2015, spec. p. 44-45; alcuni dati possono aiutare a cogliere la drammaticità della situazione greca: tra la fine del 2012 e il 2015 il governo greco ha tagliato del 22 per cento il salario minimo nel settore privato, ha abolito i posti di lavoro a tempo indeterminato nelle imprese statali e ha eliminato altri 150 mila posti di lavoro nel settore pubblico.

[51] *Ibidem*, p. 52.

[52] *Ibidem*, p. 234.

Sono suggestive le pagine in cui la Corte ha affermato che la materia finanziaria è "viva"[53], lo Stato è il "custode" della finanza pubblica allargata[54], il bilancio è un "bene pubblico"[55] le cui scritture devono essere "chiare e sincere", l'equilibrio e la copertura sono "due facce della stessa medaglia"[56], rievocando la celebre metafora ruiniana sui diritti e i doveri[57]. Questi termini, affiancati all'evocazione di princìpi come la trasparenza, la democraticità, la responsabilità e la tutela del bene comune, acquistano una valenza non solo simbolica, ma sostanziale, in grado cioè di apportare innovazioni di rilievo al sistema complessivo della finanza pubblica.

Nell'architettura complessiva delle pronunce richiamate, il ruolo cardine è assunto proprio dal principio di trasparenza, definito come «*elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione*»[58].

Il rispetto della trasparenza nelle scritture contabili degli enti pubblici – specie con riferimento ai documenti funzionali a comporre la contabilità di mandato – assolve due importanti funzioni: la prima legata all'*accountability*, perché «*consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale*»; la seconda con-

---

[53] Sentenza n. 247 del 2017, *Considerato diritto, 8.5.*

[54] Sentenza n. 107 del 2016, *Considerato diritto, 3.*

[55] Sentenza n. 184 del 2016, *Considerato diritto, 3.*

[56] Sentenza n. 274 del 2017, «È bene ricordare, infatti, che copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia, *dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse: nel sindacato di costituzionalità copertura finanziaria ed equilibrio integrano «una clausola generale in grado di operare pure in assenza di norme interposte quando l'antinomia [con le disposizioni impugnate] coinvolga direttamente il precetto costituzionale: infatti "la forza espansiva dell'art. 81, quarto [oggi terzo] comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile" (sentenza n. 192 del 2012)»* (sentenza n. 184 del 2016», *Considerato diritto, 4*.

[57] Cfr., sul punto, L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 164 ss. dove l'A. ricorda come Meuccio Ruini in Assemblea costituente dichiarò che «*il segreto dell'articolo è tutto qui*» ovvero considerare diritti e doveri come «*lati inscindibili*».

[58] Sentenza n. 49 del 2018, *Considerato diritto, 3.4.* L'archetipo di questa definizione è contenuto nella già richiamata sentenza n. 184 del 2016 che merita di essere ripresa: «Occorre ricordare che il bilancio è un "bene pubblico" nel senso che è funzionale a sint*etizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato. […] Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche» Considerato diritto, 3.* Principi ripresi, più di recente, anche nelle pronunce n. 6 e n. 18 del 2019 in cui la Corte ha richiamato lo Stato al rispetto dei principi di trasparenza e certezza dei flussi finanziari a garanzia non solo dell'*accountability* delle politiche pubbliche ma anche dell'equità intra e inter-generazionale. Dello stesso tenore anche le sentenze della Corte costituzionale nn. 6 e 18 del 2019.

nessa alla responsabilità degli amministratori, «*essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici*»[59].

Il profondo legame intercorrente fra le disposizioni finanziarie della Costituzione è rappresentato in ultima analisi dall'antico – ma troppo spesso, e soprattutto negli anni della crisi, bistrattato – principio di democraticità che, nella materia finanziaria rievoca il noto principio *"no taxation without representation"*[60].

Queste importanti notazioni della giurisprudenza costituzionale richiamano la natura composita del bilancio, caratterizzato al contempo da un contenuto economico/finanziario e da uno politico/giuridico. A quest'ultimo è connesso il profilo divulgativo del bilancio – coincidente massimamente con il "rendiconto morale"[61] – che esprime le finalità sociali e la valenza democratica delle norme finanziarie, e consente la resa del conto ai cittadini; in senso complementare, il contenuto economico/finanziario (ossia il profilo di cassa) sottende l'esigenza di uniformazione contabile cui sono finalizzate le norme di armonizzazione (caratterizzate per questa ragione da maggiore tecnicismo e minore comprensibilità)[62].

Occorre poi che fra queste due diverse modalità espositive del bilancio – corrispondenti a diverse finalità divulgative – vengano percorse delle strade conciliative in modo da creare un "dialogo" fra la contabilità di mandato e quella armonizzata da cui emerga

---

[59] Sentenza n. 49 del 2018, *Considerato diritto, 3.4.*

[60] Efficaci in questo senso le puntualizzazioni della Corte costituzionale nella sentenza n. 228 del 2017 in cui ha osservato che «*il contenuto e gli effetti dell'art. 193 del TUEL si ricollegano a un'esigenza sistemica unitaria dell'ordinamento, secondo cui sia la mancata approvazione dei bilanci, sia l'incuria del loro squilibrio strutturale interrompono – in virtù di una presunzione assoluta – il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti. La ragione di tale istituto risiede nel principio per cui costituisce presupposto del mandato elettivo la salvaguardia statica e dinamica degli equilibri finanziari […]. Il collegamento uniforme previsto dal TUEL tra il mandato elettorale e il sistema sanzionatorio del mancato perseguimento, sotto il profilo statico e dinamico, degli equilibri di bilancio è sorretto da elementi sistemici di razionalità intrinseca prima ancora che logico-giuridici: un bilancio non in equilibrio e l'assenza di bilancio costituiscono analoghi vulnera alla programmazione delle politiche pubbliche, in relazione alle quali è svolto il mandato elettorale. Quest'ultimo, indipendentemente dalle scelte di cui è espressione, ha quale presupposto indefettibile la puntuale e corretta redazione e gestione del bilancio secondo i canoni dell'art. 97, primo comma, Cost.», Considerato diritto, 3.2.*

[61] Cfr. A. Carosi, *loc. ult. cit.*

[62] Come precisato dalla Corte costituzionale sempre nella sentenza n. 184 del 2016: «*i moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza, devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità», Considerato diritto, 3,* (enfasi aggiunta).

che il fenomeno economico-finanziario è unico pur nella diversa esposizione finalizzata a diversi scopi informativi[63].

La giurisprudenza costituzionale sembra così proporre una (ri)affermazione della Costituzione quale necessario fondamento di giustificazione e, al tempo stesso, quale elemento di valutazione per le limitazioni di sovranità consentite a beneficio di ordinamenti "altri", qual è quello sovranazionale.

A tal fine, resta di prima attualità l'esigenza di ordine costituzionale di «assegnare centralità al Parlamento, recuperare la dignità della rappresentanza, estendere il pluralismo, allargare la platea dei soggetti e degli interessi che partecipano al compromesso parlamentare»[64] anche (e soprattutto) nella determinazione concreta delle forme e dei limiti della partecipazione dell'Italia all'Unione europea.

Si pensi, per esempio, al rinnovato rilievo assunto dal principio di democraticità non solo nelle recenti pronunce della Corte costituzionale italiana[65], ma – ancor prima e probabilmente in modo ancora più incisivo – nelle decisioni del Tribunale costituzionale tedesco, con cui proprio a tutela della democraticità del sistema sono stati rafforzati i poteri di controllo del *Bundestag* sulle politiche di bilancio dell'Unione europea[66].

Altrettanto rilevanti in riferimento al principio di democraticità sono le pagine scritte dai Giudici di Karlsruhe a chiusura (almeno per ora[67]) della vicenda relativa al programma di "operazioni monetarie definitive" (*Outright Monetary Transactions*,

---

[63] Per una disamina più articolata delle pronunce della Corte costituzionale in materia contabile, sia consentito il rinvio a M. Bergo, *Coordinamento della finanza pubblica e autonomia territoriale. Tra armonizzazione e accountability,* Napoli, 2018.

[64] G. Azzariti, *Contro il revisionismo costituzionale*, Roma-Bari, 2016, p. 253.

[65] Il riferimento è alla definizione del bilancio come "bene pubblico", contenuto nella sentenza n. 184 del 2016, ripreso e ampliato poi nelle successive pronunce del Giudice delle leggi.

[66] Si tratta nella specie delle sentenze del 28 febbraio e 12 settembre 2012 e 18 marzo 2014, con cui il *Bundesverfassungsgericht* ha rafforzato i poteri del *Bundestag* prevedendo al contempo che ogni misura di assistenza finanziaria agli Stati membri dell'eurozona sia approvata preventivamente dalla Commissione Bilancio; e che il *Bundestag* sia informato compiutamente e al più presto possibile circa le misure adottate al di fuori del quadro dell'Unione. Il *Bundesverfassungsgericht* ha così sancito il divieto di sottrarre decisioni di bilancio e finanziarie alla verifica parlamentare e contemporaneamente l'obbligo di sottoporre ad approvazione del *Bundestag* ogni singola spesa concernente misure di sostegno ad altri Stati. Su questo aspetto cfr. C. Pinelli, *La giurisprudenza costituzionale tedesca e le nuove asimmetrie fra i poteri dei parlamenti nazionali dell'eurozona,* in *Costituzionalismo.it*, 1/2014; nonché L. Antonini, *I vincoli costituzionali al pareggio di bilancio tra (indebiti) condizionamenti delle dottrine economiche e (possibili) prospettive*, in Id. (a cura di), *La domanda inevasa. Dialogo tra economisti e giuristi sulle dottrine economiche che condizionano il sistema giuridico europeo*, Il Mulino, 2016, p. 23.

[67] Sulla provvisorietà di questo esito nel dialogo fra Corte di Giustizia e Tribunale costituzionale tedesco, si v. P. Faraguna, *La saga OMT: il diritto all'ultima parola tra Corte di giustizia e tribunali costituzionali,* in *Giur. cost.*, 1/2017, spec. pp. 593-600.

OMT)[68] introdotto dalla BCE nel settembre 2012[69].

Da un punto di vista generale, la stella polare di questa decisione è rappresentata dal principio di democraticità, che si concretizza come "diritto individuale alla democrazia". Il BVerfG ha, infatti, ribadito la primazia del diritto Ue a condizione che vengano rispettati il programma di integrazione e i principi fondamentali dell'ordinamento tedesco, fra cui spicca quello democratico.

Si auspica che anche il nostro Parlamento possa trarre ispirazione da questi "testimoni" per contribuire alla lotta contro le espulsioni sociali e, in ultima istanza, contro la stessa marginalizzazione della democraticità del sistema.

---

[68] Si tratta di un programma di acquisto potenzialmente illimitato di titoli di Stato sul mercato secondario (ovvero il mercato dei titoli in circolazione) da parte della BCE, al fine di favorire un riequilibrio dei differenziali dei tassi di rendimento. La liquidità creata dal piano OMT deve essere completamente sterilizzata, per evitare che il piano c.d. "anti-spread" diventi un modo per immettere denaro nell'economia, e deve rivolgersi a titoli con scadenza medio-breve (da uno a tre anni). L'adozione di tale misura – al momento non ancora utilizzata – è subordinata all'adesione dello Stato membro i cui titoli siano oggetto di OMT a un piano di stabilizzazione macroeconomica, sulla scorta del piano previsto dal Meccanismo Europeo di Stabilità.

[69] Sulla serie giurisprudenziale relativa al programma OMT, si vv. A. Zei, *Presupposti e limiti di un ricorso individuale avverso atti ultra vires dell'Unione europea: profili processuali del "diritto alla democrazia" nella recente giurisprudenza del tribunale costituzionale federale tedesco*, in *Nomos*, 2/2016; P. Faraguna, *La saga OMT: il diritto all'ultima parola tra Corte di giustizia e tribunali costituzionali, op. cit.,* pp. 567 ss.; nonché Id., *La sentenza del* Bundesverfassungsgereicht *sul caso OMT/Gauweiler,* in *Diritticomparati.it*, Working papers 1/2016; Id., *Il caso Gauweiler/OMT torna dalla Corte di Giustizia al BVerfG: ricorsi infondati (ma non troppo)*, in *Quad. cost.*, 3/2016, pp. 593-596; Id., *Il caso Gauweiler sulle OMT alla Corte di Giustizia: l'Avvocato generale porge l'altra guancia al BVerfG*, in *Forumcostituzionale.it*, 16 gennaio 2015; A. Pisaneschi, *Legittimo secondo la Corte di Giustizia il piano di allentamento monetario (OMT) della BCE. Una decisione importante anche in relazione alla crisi greca*, in *Questa rivista*, Editoriale, 1 luglio 2015; e Id. *Il programma OMT della BCE al vaglio della Corte di Giustizia. Considerazioni sulle conclusioni dell'Avvocato Generale*, in *Questa rivista*, 2014; G. Rivosecchi, *Il Meccanismo Europeo di Stabilità e il Fiscal Compact tra Karlsruhe e Lussemburgo*, in *Quad. Cost.*, 2014, 2, pp. 425-429; J. Luther, *Il rinvio pregiudiziale di Karlsruhe sui poteri della BCE*, in *Quad. cost.*, 2014, 2, pp. 422-425; M. Benvenuti, *Democrazia*, *op. cit.*, pp. 302-304.

ARMONIZZAZIONE DEI CONTI PUBBLICI E DIRITTO ALL'INFORMAZIONE DELLE COMUNITÀ TERRITORIALI

Chiara Bergonzini

Sommario: 1. Tre premesse di metodo. – 1.1. I due poli del discorso: il "diritto all'informazione" (economico-finanziaria) e la "armonizzazione dei conti pubblici". – 1.2. La multidimensionalità del problema dell'informazione. – 1.3. La premessa implicita: la scelta ermeneutica della Corte sulla qualificazione costituzionale delle regole di bilancio. – 2. L'evoluzione della giurisprudenza costituzionale: dall'equilibrio del bilancio al principio di trasparenza, passando per l'armonizzazione contabile. – 2.1. La sentenza n. 184 del 2016: la *ratio* costituzionale dell'armonizzazione contabile. – 2.2. Il bilancio come «bene pubblico» e la trasparenza come requisito indefettibile. – 3. Conclusioni (interlocutorie): l'armonizzazione contabile come strumento tecnico di rilevanza costituzionale e di importanza strategica... – 3.1. (segue) ...ma non sufficiente: l'invito al potenziamento della *funzione divulgativa* dei bilanci. – 3.2. Il convitato di pietra: la pessima qualità della produzione normativa.

1. Tre premesse di metodo

Compito del Diritto costituzionale è innanzitutto quello di provare a mettere ordine nei concetti, a maggior ragione in un settore, qual è quello in esame, che per molto tempo è rimasto in ombra negli studi accademici[1], restando così principalmente affidato, almeno fino a pochi anni fa, al Giudice costituzionale. Per inquadrare correttamente il tema è quindi necessario collocarlo nel sistema, come modificato nel 2012 a seguito della revisione costituzionale attuata dalla legge cost. n. 1, che com'è noto ha introdotto i principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico nel testo della Carta fondamentale; altrimenti è difficile cogliere pienamente il significato dei due "poli" tra i quali si muovono le riflessioni che seguono: il diritto all'informazione delle comunità territoriali (latamente intese), da un lato, e l'armonizzazione dei conti pubblici, dall'altro.

[1] Cfr. il contributo di M. Laze, in questo Volume.

1.1. I due poli del discorso: il "diritto all'informazione" (economico-finanziaria) e la "armonizzazione dei conti pubblici"

Il primo è nozione familiare ai costituzionalisti, e non solo: che i cittadini debbano poter conoscere il più e il meglio possibile il modo in cui è gestita la cosa pubblica – nel nostro caso, le finanze pubbliche – è infatti senza dubbio un fondamento della democrazia rappresentativa, tanto radicato da poter essere richiamato con due notissime citazioni, tra loro simmetriche: l'inglese "*no taxation without representation*"[2] e l'einaudiana "*conoscere per deliberare*". Si tratta anche di un tema tornato di grande attualità con il deflagrare della crisi economica e che, proprio perché apre prospettive tanto affascinanti quanto sterminate[3], può essere solo menzionato in questa sede, salvo che per un profilo molto specifico, relativo alle dimensioni delle comunità cui ci si riferisce, su cui si ritornerà tra breve (v. *infra*, par. 1.2).

Invece, collocare l'espressione "armonizzazione dei conti" è operazione niente affatto immediata, perché in questo caso si è davanti ad una nozione squisitamente contabile che, in tempi relativamente recenti, è diventata una delle principali chiavi di lettura non solo della giustizia costituzionale, ma di una parte rilevante dei rapporti finanziari interni alla Repubblica. Se si guarda al testo, infatti, l'armonizzazione dei bilanci pubblici è una delle materie che, nel riparto tra Stato e Regioni, l'art. 117 Cost. (co. 2) assegna alla competenza esclusiva del primo (lettera *e)*[4]). Più precisamente, essa è stata "riaffidata" allo Stato, tramite l'art. 3 della legge costituzionale n. 1, nel 2012, in linea con una tendenza iniziata nel periodo di picco della crisi economica (2011) tramite la quale è stata "ricentralizzata" la gestione delle finanze pubbliche, imponendo vincoli – considerati dai più pregiudizievoli[5] – agli enti territoriali, in palese contraddizione

---

[2] Cfr. il contributo di M. Bergo, in questo Volume.

[3] Nell'impossibilità di citare in modo esaustivo la dottrina su un tema di tale rilevanza, ci si limita a rinviare ad una delle più recenti, oltre che convincenti, analisi sia della letteratura sia dei numerosi problemi sul tavolo, in particolare dopo la crisi economica: M. Benvenuti, *Democrazia e potere economico (Relazione presentata al XXXII Convegno annuale dell'Associazione italiana dei costituzionalisti "Democrazia, oggi", Modena, 10 novembre 2017)*, in *Rivista AIC*, n. 3/2018.

[4] Significativamente accomunata ad una serie di competenze *lato sensu* economiche che, per loro natura, richiedono una gestione centrale: moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie.

[5] Anche la Corte costituzionale è decisamente critica sul punto: tra le più esplicite v. ad esempio la sent. n. 188 del 2016, spec. p.to 4.4. del *Considerato in Diritto*, in cui si legge: «può dunque dirsi che il legislatore statale, durante l'ampio percorso di attuazione della riforma fiscale previsto dalla legge n. 42 del 2009, abbia prima fissato regole costituzionalmente corrette afferenti ai meccanismi di funzionamento delle relazioni finanziarie tra lo Stato e le autonomie territoriali in materia tributaria ma, successivamente, abbia determinato un quadro opaco ed autoreferenziale per quel che concerne le dinamiche applicative del riparto del gettito.

Questa inadeguata traduzione del modello costituzionale nel meccanismo giuridico, che lo avrebbe do-

con la di poco precedente approvazione della legge delega sul cd. federalismo fiscale (l. n. 42 del 2009)[6]. In questo quadro, la riassegnazione della materia in esame alla competenza esclusiva dello Stato ha senza dubbio rafforzato la disciplina introdotta con il decreto legislativo n. 118 del 2011[7], ma ha anche prodotto un'impennata nel contenzioso costituzionale tra lo Stato e le Regioni dal quale, come si vedrà meglio tra poco, è derivata una serie di decisioni della Corte di importanza cruciale, oltre che ricche di spunti ancora in parte inesplorati.

1.2. La multidimensionalità del problema dell'informazione

Ai fini di una corretta perimetrazione del ragionamento va inoltre precisato che la declinazione del diritto all'informazione nel rapporto Stato-Enti territoriali rappresenta solo una delle possibili prospettive di analisi, quella che si potrebbe definire "verso il basso", mentre è sufficiente ampliare la visuale al di fuori dei confini nazionali per vedere che esso si sviluppa anche "verso l'alto", cioè nel rapporto tra lo Stato e l'Unione europea. Ai «requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri» è infatti intitolata la Direttiva UE n. 85 del 2011[8], compresa nel primo dei pacchetti normativi che hanno impiantato la cd. nuova *governance* economica europea, il *Six Pack*. Si tratta di un profilo rilevante dal punto di vista dell'inquadramento sistematico, per una serie di motivi. Innanzitutto, banalmente, perché la dimensione territoriale in cui si ragiona influisce

---

vuto in concreto attuare, viene a pregiudicare – attraverso la mancata previsione dell'obbligo di produrre adeguate informazioni finanziarie da parte dello Stato – la possibilità di un consapevole contraddittorio, finalizzato ad assicurare la cura di interessi generali quali l'equilibrio dei reciproci bilanci, la corretta definizione delle responsabilità politiche dei vari livelli di governo in relazione alle scelte e alle risorse effettivamente assegnate e la sostenibilità degli interventi pubblici in relazione alle possibili utilizzazioni alternative delle risorse contestate, nel tessuto organizzativo delle amministrazioni concretamente interessate al riparto del gettito fiscale».

[6] Anche in questo caso si tratta di un tema ampiamente esplorato dalla dottrina, che pur con impostazioni ovviamente diverse pare unanime almeno su due punti: da un lato, la citata contraddizione tra la "reazione alla crisi" e lo slancio autonomista del periodo immediatamente precedente; dall'altro, la constatazione che attraverso lo strumento dell'armonizzazione – abbinata all'altra materia su cui si è incentrato il contenzioso costituzionale, il coordinamento delle finanze pubbliche di cui all'art. 117, co. 3 – lo Stato abbia operato una stretta sulle finanze degli enti territoriali, in qualche modo scaricando su questi ultimi, e sui numerosi servizi pubblici da essi gestiti, le reali conseguenze delle manovre economiche della cd. *austerity*. Ancora nell'impossibilità di citare esaustivamente la letteratura sul punto si rinvia, anche per gli ampi riferimenti bibliografici, a M. Bergo, *Coordinamento della finanza pubblica e autonomia territoriale. Tra armonizzazione e* accountability, Napoli, 2018.

[7] Intitolato, com'è noto, *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*.

[8] Sulla dir. 2011/85/UE, con specifico riferimento alla trasparenza, v. A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in C. Bergonzini (a cura di), *Costituzione e bilancio*, Milano 2019, 51 ss., spec. 57-69.

sul *tipo* di informazione necessaria. Quest'ultima, specie in materia economico-finanziaria, ha alcune caratteristiche fondamentali comuni, che si condensano nel diritto delle comunità territoriali di sapere come i loro rappresentanti gestiscono i fondi pubblici, sia in qualità di contribuenti, sia come destinatari dei servizi, intesi in senso lato[9]. È chiaro però che questa esigenza, di base sempre uguale, declinata nelle diverse realtà muta nei requisiti per il suo soddisfacimento: le esigenze di informazione – e, simmetricamente, la disponibilità di strumenti di controllo – della "comunità piccolo Comune" rispetto alla gestione dei fondi municipali divergono parecchio da quelle della "comunità Regione" e ancora più da quelle della "comunità Italia" di fronte alle decisioni di bilancio del governo di turno, a seguito della contrattazione con la Commissione europea[10].

Altra conseguenza della multidimensionalità della questione è un inevitabile intreccio tra fonti, che ad uno sguardo di insieme vanno dalla citata direttiva europea del 2011 (attuata in Italia con il decreto legislativo n. 54 del 2014) alla legislazione contabile nazionale, rivolta sia allo Stato sia agli Enti territoriali (l. 196 del 2009 e d.lgs. n. 118 del 2011, come riformati nel 2016), passando per la revisione costituzionale n. 1 del 2012 e la sua legge rinforzata di attuazione, la n. 243 dello stesso anno. Con l'ulteriore complicazione che tali fonti appaiono almeno in alcuni passaggi non coordinate, lasciando pertanto all'interprete il difficile compito di tentare una conciliazione che ne consenta un'applicazione uniforme e costituzionalmente compatibile, quantomeno nei principi[11].

Da ultimo, sempre a livello di metodo, sul piano tecnico è rilevante il fatto che la gravosa opera di interpretazione appena citata è stata, almeno fino all'ultimo bien-

---

[9] La linearità dell'affermazione non fa velo alla complessità delle questioni ad essa legate, che ruotano ancora intorno all'idea di democrazia nell'intreccio sempre più stretto dei cd. sistemi multilivello e che stanno affiorando anche nella cronaca politico-istituzionale: si pensi alla tensione (innanzitutto culturale) tra l'opzione teorico-ideologica sottostante alla reazione europea alla crisi – tutta volta all'irrigidimento delle regole di bilancio, sulla base di una sostanziale delega in bianco a regole numeriche elaborate da strutture tecnico-statistiche estranee al circuito democratico – e la tradizione costituzionale italiana. Sul punto si rinvia, per tutti, a P. De Ioanna - M. Degni, *Il vincolo stupido. Europa e Italia nella crisi dell'euro*, 2° ed., Roma 2018.

[10] Una conferma empirica pare immediatamente rinvenibile nella prassi più recente seguita per l'approvazione del bilancio: l'informazione riguarda certamente profili economico-finanziari (i saldi o le percentuali) che si riflettono su quelli giuridici (le fonti normative che veicolano le decisioni economiche), ma innanzitutto si dovrebbe fare chiarezza sulle dinamiche politiche (da cui derivano i "vincoli"), che sono le uniche a spiegare realmente la "cronaca della manovra", ormai caratterizzata da ripetuti scambi di lettere e incontri più o meno formali tra il Ministro dell'Economia e la Commissione UE. Sulla manovra economica per il 2019 v. anche *infra*, par. 3.2.

[11] In questo quadro il tassello più problematico è ovviamente rappresentato, data la natura delle fonti, dall'endiadi legge costituzionale n. 1/2012 - legge di attuazione n. 243/2012 e dal loro strettissimo collegamento, tramite rinvii mobili, con i prodotti normativi approvati in sede europea o comunque sovranazionale (all'epoca *Six Pack*, *Two Pack* e il cd. *Fiscal Compact*). Ragionando in particolare sull'art. 5 della legge cost. n. 1 del 2012 (cioè la disposizione di chiusura, che rinvia per l'attuazione alla legislazione ordinaria),

nio, scaricata quasi per intero sulla Corte costituzionale[12]. Il che ovviamente influenza l'approccio alle relative questioni: il Giudice delle leggi parte infatti da casi, per la maggior parte sollevati in via principale nel conflitto Stato-Regioni, e più di recente dalla Corte dei conti[13], e deve di volta in volta enucleare, da sofisticate e tecnicamente complicatissime questioni contabili, principi costituzionali che consentano di dirimere la controversia e allo stesso tempo siano il più generali possibile. In un'inversione di ruoli estremamente indicativa delle attuali condizioni della forma di governo italiana, insomma, un settore cruciale quale quello del diritto del bilancio è, oggi, di elaborazione prevalentemente giurisprudenziale.

1.3. La premessa implicita: la scelta ermeneutica della Corte sulla qualificazione costituzionale delle regole di bilancio

Da quanto sinora detto deriva l'ultima premessa metodologica, spesso implicita anche nelle riflessioni dei costituzionalisti, ma che invece pare necessario esplicitare per evitare equivoci innanzitutto sul piano della teoria generale: cioè il fatto che tutti i ragionamenti sul tema, compreso il ruolo chiave attribuito all'armonizzazione contabile, derivano da una precisa opzione ermeneutica adottata dalla giurisprudenza costituzionale più recente (a partire dal 2012, quando la Corte ha iniziato ad "anticipare" l'entrata in vigore della riforma[14]), relativa alla natura dei vincoli di bilancio: cioè quella di considerarli come *veri e propri principi costituzionali* e non come "limiti esterni" al godimento dei diritti. Si tratta di una scelta interpretativa che incide direttamente sulla

---

Paolo De Ioanna e Marcello Degni (*Il Vincolo stupido*, cit., 115) rilevano ad esempio che «[s]i tratta di una banale trasposizione in lessico normativo dei vincoli e delle tecniche di controllo della finanza pubblica messo in campo dai regolamenti comunitari e dal Fiscal, mutuati, senza particolari mediazioni e aggiunte concettuali; si tratta dell'intreccio tra una mediocre cultura giuridico-contabile e le tecniche comunitarie, che tendono a tutelare un valore, peraltro ragionevole e costituzionalizzabile in modo più diretto, qual è quello della sostenibilità economica. [...] Secondo noi, al di là di questo, nulla si dovrebbe ragionevolmente dire in termini costituzionali. Mentre il testo dell'art. 5 ripete pedissequamente le formule del Fiscal senza nulla aggiungere sul piano semantico e cognitivo; vuole essere una sorta di blindatura costituzionale delle formule del Fiscal, che si è avuto il pudore di non inserire direttamente nell'equilibrio della Carta».

[12] Sul pressoché inesistente approfondimento parlamentare del tema, e sul conseguente ritardo anche nell'elaborazione dottrinale delle ripercussioni della riforma costituzionale del 2012, sia consentito rinviare a C. Bergonzini, *Il nuovo principio dell'equilibrio di bilancio: le prime ricadute sull'ordinamento italiano*, in C. Bergonzini - S. Borelli - A. Guazzarotti (a cura di), *La legge dei numeri.* Governance *economica europea e marginalizzazione dei diritti*, Napoli 2016, 147 ss.

[13] Sull'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in relazione all'accesso della Corte dei conti al giudizio di legittimità v. G. Rivosecchi, *La parificazione dei rendiconti regionali nella giurisprudenza costituzionale*, in *federalismi.it*, n. 15/2019.

[14] Come acutamente rilevato da G. Rivosecchi, *Il c.d. pareggio di bilancio tra corte e legislatore, anche nei suoi riflessi sulle regioni: quando la paura prevale sulla ragione*, in *Rivista AIC* n. 3/2012.

bilanciabilità tra essi e i diritti inviolabili[15], ma che produce conseguenze rilevanti anche per gli argomenti in discorso.
Dal punto di vista teorico, infatti, è dalla qualificazione dell'equilibrio di bilancio come vero e proprio principio costituzionale che la Corte può ricavare tutta la serie di corollari, a loro volta costituzionalmente rilevanti, a presidio (anche) del sistema delle relazioni tra Stato ed Enti territoriali, che sono stati via via enunciati nella giurisprudenza costituzionale cd. "della crisi", fino ad assumere un ruolo centrale in quella dell'ultimo triennio. Tra essi, come si dirà meglio in seguito (v. *infra*, par. 3), assumono particolare rilevanza ai fini di queste riflessioni il principio di trasparenza (*trait d'union* tra l'armonizzazione e il principio democratico) e quello di continuità dei bilanci, presidio della loro veridicità in prospettiva dinamica.
Da tale prospettiva, per tornare al titolo, si spiega il ruolo costituzionalmente strategico dell'armonizzazione dei conti pubblici, che è strumento – e pre-condizione logica e pratica, ancor prima che giuridica – per la realizzazione dei principi costituzionali. In questo senso, l'armonizzazione è divenuta condizione necessaria (anche se non sufficiente: v. *infra*, par. 3.1) per il soddisfacimento del diritto all'informazione delle comunità territoriali: all'illustrazione delle tappe principali di tale evoluzione sono dedicate le pagine che seguono.

2. L'evoluzione della giurisprudenza costituzionale: dall'equilibrio del bilancio al principio di trasparenza, passando per l'armonizzazione contabile

Il percorso che ha condotto la Corte a esplicitare la serie di principi costituzionali cui si accennava poco sopra ha qualche precedente in anni ormai lontani (tra tutte, la sent. 260/1990[16]), si radica con più decisione nell'anno della revisione costituzionale (la

[15] Magistralmente riassunta da R. Bin, *Critica della teoria dei diritti*, Milano 2018, 36-38: «Vi sono due percorsi argomentativi prevalenti. Il primo inquadra la richiesta di prestazioni pubbliche come un diritto che è già in origine limitato, nasce cioè condizionato dalle disponibilità finanziarie: si ha diritto alle sole prestazioni che il bilancio pubblico può soddisfare. [...] I limiti sono "esterni" ai diritti, non hanno la funzione di restringerne il contenuto né l'astratta titolarità, ma interessano solo le modalità di esercizio. [...] Il secondo percorso, che sta acquistando sempre più credito nella giurisprudenza costituzionale attuale, costruisce l'equilibrio di bilancio come un *principio costituzionale* ammesso, in quanto tale, a bilanciare i diritti, anch'essi eretti a *principi*». Con la fondamentale conseguenza che «se i vincoli di bilancio si erigono come principio e non come "modo d'essere" dei diritti, allora è possibile temperarne il rigore proprio grazie all'elasticità insita nel principio: non è detto che i vincoli finanziari debbano sempre e comunque prevalere e comprimere l'esercizio dei diritti (che nascerebbero già "naturalmente limitati")» (corsivi testuali).

[16] Corte costituzionale, sent. n. 260/1990, p.to 3 del *Considerato in diritto*: «È vero, peraltro, che le scelte di bilancio sono decisioni fondamentali di politica economica che, in ragione di questa loro

capostipite è probabilmente la sentenza n. 70 del 2012[17]) e trova la propria massima espressione nella sentenza n. 184 del 2016, sempre confermata – spesso con citazioni testuali – nella giurisprudenza successiva.

2.1. La sentenza n. 184 del 2016: la ratio costituzionale dell'armonizzazione contabile

La dottrina che si occupa del tema è unanime nel ritenere che il cardine della giurisprudenza costituzionale in materia di sistemi contabili nazionali sia la sentenza n. 184 del 2016, in cui la Corte enuclea tra l'altro la *ratio* della "armonizzazione dei bilanci", evidenziandone la stretta compenetrazione con gli altri strumenti di gestione dei rapporti economico-finanziari (a partire dal coordinamento della finanza pubblica); e ne esplicita le dirette conseguenze sulla trasparenza dei bilanci, qualificati come "bene pubblico".

Quanto al primo profilo, la Corte costituzionale chiarisce definitivamente (p.to 2.1 *Diritto*) che scopo dell'armonizzazione è di «realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili», specificando, immediatamente dopo, che la confrontabilità dei relativi documenti non è un valore in sé, ma un modo per «soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la

natura, sono costituzionalmente riservate alla determinazione del Governo e all'approvazione del Parlamento. Si tratta, indubbiamente, di scelte che, essendo frutto di un'insindacabile discrezionalità politica, esigono un particolare e sostanziale rispetto anche da parte del giudice di legittimità costituzionale, rispetto che, nella giurisprudenza di questa Corte, si è già tradotto in precisi modelli di giudizio, quali la salvaguardia della essenziale unitarietà e globalità del bilancio (v. sentt. nn. 1 del 1966, 22 del 1968 e 12 del 1987) e, soprattutto, il riconoscimento del "principio di gradualità" in ordine all'attuazione di valori costituzionali che importi rilevanti oneri a carico del bilancio statale (v. sentt. nn. 26 del 1980, 349 del 1985, 12 e 173 del 1986, 33 del 1987, nonché ordd. nn. 336, 357, 672 e 840 del 1988 e 221 del 1989). Ma, queste posizioni, occorre ancora sottolinearlo, presuppongono chiaramente che *il valore costituzionale dell'equilibrio finanziario*, desumibile dall'art. 81 della Costituzione, non sia un presupposto per l'inammissibilità del giudizio di costituzionalità, ma *rappresenti*, piuttosto, *un elemento della complessiva ponderazione dei valori costituzionali, inclusi quelli relativi alla ripartizione della competenza tra Stato e regioni*, che costituisce la sostanza del giudizio di legittimità costituzionale» (corsivi non testuali).

[17] La decisione è rilevante nel suo complesso per la già sottolineata natura "anticipatoria", ma uno dei passaggi più incisivi (nonché più citati, sia nella giurisprudenza successiva, sia in dottrina) è contenuto nel p.to 2.1. del *Diritto*: «Nell'ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati nell'art. 81, quarto [oggi terzo, n.d.A.] comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti».

gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare l'equilibrio dei bilanci».
Queste affermazioni sono fondamentali nel "nuovo" (post 2012) quadro costituzionale per due ordini di ragioni, che potrebbero apparire contraddittorie ma che in realtà si rivelano – *rectius*: si sono rivelate, nella giurisprudenza successiva – complementari.
Innanzitutto, evidenziandone la natura strumentale rispetto ad altre «esigenze» costituzionali, la Corte colloca chiaramente l'armonizzazione sul piano degli strumenti e non dei principi. E non si tratta di una sottigliezza terminologica: al contrario, nell'inquadramento generale sopra illustrato rispetto al valore dei vincoli di bilancio, la precisazione ha l'effetto di delimitare l'uso che il legislatore statale può fare delle regole di armonizzazione; in altre parole, per questa via si esclude la possibilità per lo Stato di incidere su altri principi costituzionalmente tutelati (*in primis* l'autonomia decisionale degli enti territoriali) senza la previa dimostrazione che tale incidenza è necessaria per realizzare o tutelare un valore *ulteriore* rispetto all'armonizzazione stessa.
In secondo luogo, l'individuazione della *ratio* costituzionale dell'armonizzazione contabile ha consentito alla Corte di ribadire, nel medesimo passaggio argomentativo, che essa, «dopo la legge 5 maggio 2009, n. 42 [...], e la legge costituzionale n. 1 del 2012 [...che ne ha sancito il passaggio dalla competenza concorrente a quella esclusiva dello Stato] ha assunto gradualmente una sua fisionomia più ampia e rigorosa attraverso la legislazione ordinaria ed in particolare, per quel che riguarda gli enti territoriali, il d.lgs. n. 118 del 2011». Il discorso si sposta quindi sul piano delle fonti ordinarie, ribadendo che la disciplina di dettaglio dell'armonizzazione ha valore di norma interposta (anche se non tecnicamente rinforzata). Non si tratta certo di un'affermazione nuova, né sorprendente, ma in questo contesto ha il particolare pregio di stabilire un ordine certo tra le diverse fonti, chiarendo definitivamente il ruolo e il valore di ciascuna di esse alla luce della funzione costituzionale dello strumento. Merita sottolineare che è proprio su queste basi che la Corte, in una decisione di poco successiva (sent. n. 6 del 2017), può argomentare un'interpretazione sistematica decisamente ampia rispetto al valore dei principi di cui al d.lgs. n. 118, collocandoli «al centro di un "intreccio polidirezionale delle competenze statali e regionali in una sequenza dinamica e mutevole della legislazione" (sentenza n. 184 del 2016) afferente ai parametri costituzionali posti a presidio degli interessi finanziari, cosicché il d.lgs. n. 118 del2011 non contiene disposizioni ispirate soltanto all'armonizzazione dei bilanci». La conclusione è che tali disposizioni riguardano «anche altri parametri quali, nel caso di specie, il principio dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost.»[18].

[18] Corte cost., sent. n. 6/2017, p.to 2 del *Diritto*. Interessante anche il fatto che l'aggancio testuale della citazione richiamata nel testo è la sent. n. 303 del 2003 (la prima delle cd. "sentenze Mezzanotte", tornata ad essere uno dei riferimenti anche nella giurisprudenza successiva, spec. nella sent. n. 61/2018): «Sebbene il Presidente del Consiglio dei ministri abbia invocato come parametro costituzionale solo l'art.

2.2. Il bilancio come «bene pubblico» e la trasparenza come requisito indefettibile

Se il discorso relativo all'armonizzazione riguarda il settore specifico del rapporto Stato-Regioni, il vero perno della sentenza n. 184/2016 è il passaggio immediatamente successivo, che in poche righe restituisce il senso profondo dell'intero sistema delle disposizioni costituzionali in materia economico-finanziaria.

Il riferimento è all'affermazione, ormai molto nota[19] ma fino a quel momento tutt'altro che scontata, secondo cui «il bilancio è un bene pubblico» (p.to 3 *Diritto*), «nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato».

Due elementi rendono questa formula, e più in generale la sentenza in discorso, il *leading case* di un nuovo corso della giurisprudenza costituzionale: primo, l'aver recuperato, per la prima volta in modo così netto nell'esperienza del giudizio di legittimità italiano, il legame diretto tra la conoscibilità dei bilanci e la responsabilità dei rappresentanti, cioè il cuore del meccanismo democratico; secondo, l'aver specificato che tale legame si realizza tramite la trasparenza, intesa come «elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione, in quanto consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale, e per responsabilizzare gli amministratori, essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici»[20].

In questo quadro, peraltro, risulta più chiara anche la natura strumentale dell'armonizzazione contabile, che rappresenta al contempo il presupposto della verificabilità e confrontabilità dei bilanci regionali e il «limite esterno» alla possibilità delle Regioni di esprimere le «particolarità territoriali» attraverso la tecnica contabile.

Le conseguenze di tale impostazione sono state progressivamente esplicitate nella

---

81, terzo comma, Cost., pur avendo sviluppato alcune censure anche in relazione ai principi contabili contenuti nell'art. 13 del d.lgs. n. 118 del 2011, tali censure sono ammissibili.

'l d.lgs. n. 118 del 2011 è stato emanato ai fini dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, materia attribuita in via esclusiva allo Stato dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., per cui un esame meramente formale di tali censure condurrebbe ad una loro intrinseca incoerenza in relazione all'accostamento tra parametro costituzionale e norma interposta. L'aporia è solo apparente: questa Corte, infatti, ha chiarito che esistono alcuni complessi normativi i quali "non integrano una vera e propria materia, ma si qualificano a seconda dell'oggetto al quale afferiscono" (sentenza n. 303 del 2003)».

[19] Anche grazie all'omonimo e coevo lavoro di P. De Ioanna e M. Degni, *Il bilancio è un bene pubblico*, Roma 2017.

[20] Corte cost., sent. n. 49/2018, p.to 3.4 del *Diritto*.

giurisprudenza successiva, con cui la Corte ha ad esempio – per menzionare solo i casi principali – chiarito i limiti imposti allo Stato nel disciplinare gli avanzi di amministrazione e i fondi pluriennali vincolati delle Regioni (sent. 247/2017, anticipata per alcuni profili dalla sent. n. 155/2015 e confermata nella sent. n. 101/2018) e poco dopo ha annullato integralmente – per la prima volta – un rendiconto regionale (della Liguria) frutto di «evidenti» errori contabili con la sent. n. 274/2017, a cui ha fatto seguito la sent. n. 49/2018, che ha annullato la legge di approvazione del rendiconto 2013 della Regione Abruzzo, per violazione dei termini di presentazione dei documenti contabili.

3. Conclusioni (interlocutorie): l'armonizzazione contabile come strumento tecnico di rilevanza costituzionale e di importanza strategica…

Tentando infine di trarre alcune conclusioni – necessariamente interlocutorie, data la natura del tema in esame – pare intanto di poter dare per acquisito un elemento, già parzialmente anticipato: l'armonizzazione contabile non è un principio costituzionale in sé, ma uno strumento tecnico di rilevanza costituzionale, utilizzabile come parametro nel contenzioso Stato-Regioni perché – *e nella misura in cui* – consente la verifica, nei conti degli enti territoriali, del rispetto dei principi che la Corte ha via via ricavato dal principio di equilibrio.

Tra questi ultimi, limitandosi a quelli più attinenti all'armonizzazione[21], si trova certamente quello di *veridicità* dei documenti contabili regionali[22], definibile come l'obbligo di esposizione delle poste di bilancio in modo tale da restituire un quadro corrispondente alla reale situazione economico-finanziaria dell'ente, e che si realizza attraverso la corretta applicazione delle regole e dei principi imposti dalla relativa disciplina. Con l'ulteriore, decisiva conseguenza che la verifica da parte del giudice costituzionale può condurre, dal 2017[23], addirittura all'annullamento dei documenti contabili non corrispondenti al principio.

Ad esso si possono aggiungere l'*equilibrio dinamico*, inteso come la «continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie

[21] È appena il caso di precisare che quella operata nel testo è una selezione meramente illustrativa, dato che in realtà, nel sistema che la Corte sta via via costruendo, i principi sono tanto strettamente correlati da rendere difficile una sistemazione univoca.

[22] Com'è noto, il giudizio della Corte è stato sinora limitato agli atti degli Enti territoriali, stante la difficoltà – non solo tecnico-processuale, ma anche sistematica – di portare alla sua attenzione gli omologhi documenti statali.

[23] Cfr. sent. n. 274/2017, su cui v. *supra*, par. 2.2.

per il perseguimento delle finalità pubbliche»[24] e la sua «naturale declinazione», cioè il principio di *continuità*[25].
Sullo sfondo si colloca, infine, il principio di *trasparenza* nelle sue numerose coniugazioni[26], che nei rapporti tra i diversi livelli di governo impone un «dovere reciproco»[27] e un «vincolo di metodo» che «comporta innanzitutto un dialogo costante, accurato, tempestivo» e, appunto, «trasparente» lungo tutto il processo decisionale: «sulla quantificazione delle rispettive transazioni finanziarie e sugli effetti conseguenti, accertati o stimati, delle principali decisioni strategiche, degli obiettivi e dei risultati finanziari».
Elencati in quest'ordine, i principi citati – veridicità, equilibrio dinamico, continuità, trasparenza – formano una vera e propria sequenza logica, che dalla legittimità contabile in senso stretto conduce alla informazione dei cittadini; ai fini della quale, tuttavia, i bilanci – per quanto armonizzati – non sono ancora sufficienti.

3.1. (segue) ...ma non sufficiente: l'invito al potenziamento della funzione divulgativa dei bilanci

Per stessa osservazione della Corte (ancora dalla sent. n. 184 del 2016, p.to 3 *Diritto*), infatti, i moduli standardizzati dei bilanci, se da un lato «devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite», non sono «idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato». La Corte, in definitiva, prende atto che «[l]e sofisticate tecniche di standardizzazione» sono «caratterizzate dalla difficile accessibilità organizzativa per il cittadino di media diligenza» e «devono essere pertanto integrate da esposizioni incisive circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità».
La difficoltà tecnica dell'armonizzazione contabile andrebbe pertanto contemperata con «una tipizzazione della struttura del bilancio regionale», che, pur nel rispetto degli

[24] Sent. n. 250/2013, p.to 3.2 *Diritto*, confermata tra le altre da sentt. n. 260/2013, n. 188/2016, nn. 89 e 274/2017, n. 18/2019.

[25] Particolarmente esplicita, tra le tante, la sent. n. 188/2016, al p.to 7 del *Diritto*.

[26] A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, cit., individua numerose declinazioni della trasparenza, oltre a quella nelle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali (73 ss.) su cui si soffermano queste riflessioni: trasparenza nella quantificazione finanziaria delle risultanze dei conti europei, con riferimento specifico al ruolo di Eurostat (62 ss.); come conoscibilità degli obiettivi finanziari delle leggi di spesa e dei relativi rapporti con le politiche di bilancio (65 ss.); come metodologia di stima delle norme aventi un impatto finanziario e ostensibilità dell'istruttoria finanziaria (69 ss.); nel finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e del welfare (80 ss.).

[27] Ivi, 75, da cui anche le citazioni che seguono immediatamente nel testo.

standard e dei vincoli nazionali ed europei, sia volta «alla valorizzazione della democrazia rappresentativa, nell'ambito della quale deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio ed infine spese»[28].

Entra così nel discorso costituzionale un'ulteriore "frontiera" della trasparenza, che se attuata finirebbe per *coincidere* con il diritto all'informazione delle comunità territoriali: la Corte indica infatti chiaramente la cd. "contabilità di mandato", che dovrebbe affiancare i documenti contabili in senso tecnico, consentendo ai cittadini un raffronto tra "il promesso" e "il raggiunto".

Il principio alla base dell'affermazione è dunque, esplicitamente, quello della tutela della rappresentanza democratica, e della connessa responsabilità politica. E per quanto ancora da affinare – soprattutto per arginare il rischio di (sempre possibili) eterogenesi dei fini derivanti dalla manipolazione dei precedenti – si tratta dello spunto più originale e più potenzialmente fecondo della giurisprudenza in esame.

Esso infatti, oltre ad indicare una direzione precisa per futuri (e auspicabili) sviluppi della normativa contabile, ha fornito alla Corte medesima la base su cui poggiare alcune successive decisioni di illegittimità di stampo fortemente innovativo. Il riferimento è, in particolare, alla sentenza n. 18 del 2019, in cui, su sollecitazione di una Sezione regionale di controllo (Campania) della Corte dei conti, il giudice costituzionale è giunto a dichiarare illegittima una disposizione statale che, diluendo in un arco temporale troppo lungo (trent'anni) i piani di rientro dei Comuni in predissesto, non solo si poneva in conflitto con il principio di copertura pluriennale e quindi «con elementari principi di equità intergenerazionale»[29], ma dava luogo ad una vera e propria «elusione del principio di responsabilità nell'esercizio della rappresentanza democratica»[30]. L'effetto che

[28] Corte cost., sent. n. 184 del 2016, p.to 3 *Diritto*.

[29] «...atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit, sia la restituzione dei prestiti autorizzati ne corso della procedura di rientro dalla norma impugnata. Ciò senza contare gli ulteriori disavanzi che potrebbero maturare negli esercizi intermedi, i quali sarebbero difficilmente separabili e imputabili ai sopravvenuti responsabili»: Corte cost., sent. n. 18/2019, p.to 5.2 *Diritto*.

[30] Corte cost., sent. n. 18/2019, p.to 5.3 *Diritto*. L'elusione richiamata derivava dalla possibilità, per gli enti territoriali «coinvolti nella procedura di predissesto, e che non sono in grado o non intendono rispettare i termini e le modalità del piano di rientro: a) di non ottemperare alle prescrizioni della magistratura vigilante e di evitare comunque la dichiarazione di dissesto; b) di scaglionare in un trentennio gli accantonamenti inerenti al rientro del disavanzo; c) di confermare il programma antecedente di pagamento dei creditori, lucrando così la disponibilità – in termini di spesa corrente per l'intero trentennio – derivante dal minore accantonamento finanziario delle somme necessarie per l'intero periodo di rientro e dall'impiego contra legem delle anticipazioni di liquidità; d) di aggirare le complesse procedure di verifica di congruità e sostenibilità del piano attraverso una rimodulazione autonoma in termini esclusivamente numerici, così sottraendo alla Corte dei conti quello che la sezione rimettente denomina correttamente "canone concreto di controllo".»

la Corte ha esplicitamente voluto eliminare con la dichiarazione di illegittimità era che nella pratica, se la disciplina fosse rimasta immutata, nessuno degli amministratori «eletti o eligendi» sarebbe stato «nelle condizioni di presentarsi al giudizio degli elettori separando i risultati direttamente raggiunti dalle conseguenze imputabili alle gestioni pregresse»[31], finendo per compromettere gravemente lo stesso «principio di rendicontazione, presupposto fondamentale del circuito democratico rappresentativo».
Tale filone giurisprudenziale è solo agli esordi, e sarà quindi necessario attenderne gli sviluppi, mentre se ne approfondiscono tutte le possibili conseguenze[32]. Resta tuttavia la considerazione di fondo per cui, in un periodo storico in cui il nesso tra rappresentanti e rappresentati scivola sempre più nell'evanescente livello della comunicazione *social*, il richiamo autorevole – e giuridicamente sanzionabile – operato dal giudice costituzionale alla "verità delle cose"[33] apre prospettive, anche di ricerca, sinora mancate sul piano normativo.

3.2. Il convitato di pietra: la pessima qualità della produzione normativa

In conclusione, è doveroso segnalare un problema endemico e sempre più grave dell'ordinamento italiano, che produce effetti ormai devastanti su tutti i settori dell'ordinamento, compresi ovviamente quelli di rilevanza economico-finanziaria.
Il riferimento è alla pessima qualità della legislazione, denunciata da almeno quindici anni dalla dottrina giuridica e le cui cause sono (almeno dal punto di vista tecnico) riconducibili a una: il vero e proprio caos nei procedimenti di formazione delle leggi e l'uso tanto aberrante quanto alluvionale di fonti normative costituzionalmente riservate ad occasioni straordinarie, cioè i decreti-legge. Basta guardare gli oggetti dei giudizi della Corte nella materia in esame, infatti, per rilevare che la maggior parte delle volte i difetti di legittimità costituzionale derivano dalla sovrapposizione non coordinata di

[31] *Ibidem*, così come la citazione che segue immediatamente nel testo.

[32] Nel momento in cui si chiude questo lavoro (giugno 2019), la dottrina ha iniziato ad analizzare la decisione in discorso rilevandone in generale i profili di novità poco sopra evidenziati e sottolineandone l'innovatività soprattutto dal punto di vista del processo costituzionale: cfr. P. Santoro, *L'accesso alla giustizia costituzionale delle sezioni regionali di controllo della corte dei conti in materia di equilibri finanziari* e, critico, B. Lomazzi, *Commento alla sentenza n. 18/2019 Corte cost.: il presupposto oggettivo della legittimazione della Sezione regionale di controllo a sollevare incidente di costituzionalità e la necessità di arginare "*zone franche*" su norme poste a tutela della sana gestione finanziaria e degli equilibri di bilancio rispetto al sindacato di costituzionalità*, entrambi in *contabilita-pubblica.it*, 26 febbraio 2019; G. Boggero, *La Corte costituzionale mette un freno al* deficit spending *degli enti locali che danneggia le generazioni presenti e future*, in *diritticomparati.it*, 1 aprile 2019.

[33] Che, si noti, la Corte sta richiedendo sempre più esplicitamente anche in fase processuale: v. da ultima la sent. n. 197/2019, cui è allegata un'ampia e articolatissima ordinanza istruttoria con la quale entrambe le parti (Stato e Regione Sicilia) sono invitate a fornire, entro 60 giorni, un'analitica serie di informazioni, peraltro in un settore cruciale come quello della garanzia dei livelli essenziali di assistenza.

fonti, da regimi transitori surrettiziamente stabilizzati attraverso emendamenti collocati in corpi normativi non omogenei (spesso le leggi cd. ex finanziarie)[34], quando non a veri e propri errori dovuti al mancato coordinamento tra la normativa originaria e le successive modifiche.

La Corte costituzionale non ha mancato di rilevare il problema, insistendo particolarmente su due profili. Da un lato, ha ripetutamente ribadito il valore sostanziale dell'istruttoria normativa, come espressione di un principio di doverosa esternazione di scelte allocative particolarmente complesse. La censura era già contenuta, seppur in un breve passaggio, nella sentenza n. 70 del 2015, in cui la disciplina statale è stata ritenuta non sufficientemente giustificata proprio dal punto di vista dell'argomentazione tecnica (p.to 10 *Diritto*) ed è stato poi esplicitata sia per le leggi regionali[35], sia per quelle statali[36].

Dall'altro lato, la Corte rivolge sempre più frequenti e severi moniti al legislatore statale in merito alla generale *qualità* della legislazione. Il più esplicito è contenuto, non a caso[37], nella sentenza n. 247 del 2017 e merita una citazione integrale, anche per

---

[34] V. ad esempio la sent. n. 141/2016 (p.to 5.2 *Diritto*, testualmente richiamato anche nella sent. n. 157/2017), in cui la Corte segnala che: «il costante ricorso alla tecnica normativa dell'estensione dell'ambito temporale di precedenti manovre, mediante aggiunta di un'ulteriore annualità a quelle originariamente previste, finisce per porsi in contrasto con il canone della transitorietà, se indefinitamente ripetuto. Il ricorso a tale tecnica normativa potrebbe, infatti, prestare al canone della transitorietà un ossequio solo formale, in assenza di plausibili e riconoscibili ragioni che impediscano in concreto al legislatore di ridefinire e rinnovare complessivamente, secondo le ordinarie scansioni temporali dei cicli di bilancio, il quadro delle relazioni finanziarie tra lo Stato, le Regioni e gli enti locali, alla luce di mutamenti sopravvenuti nella situazione economica del Paese».

[35] Si veda, ad esempio, la sent. n. 188/2015, p.to 5.2 *Diritto*, in relazione ad una legge regionale del Piemonte, in cui si legge che «le norme che producono effetti finanziari innovativi "a carico della [finanza delle regioni] e della finanza di altre amministrazioni pubbliche anche attraverso il conferimento di nuove funzioni o la disciplina delle funzioni ad esse attribuite" (art. 19, comma 2, della legge n. 196 del 2009) devono essere corredate da particolare istruttoria per dimostrare la loro compatibilità con il complessivo equilibrio dei bilanci partecipanti al consolidato pubblico. Per questo motivo, ferma restando la discrezionalità del legislatore nelle scelte allocative delle risorse, quando queste ultime producono rilevanti effetti innovativi nelle relazioni finanziarie tra enti territoriali e nel consolidato delle loro risultanze non possono limitarsi alla mera indicazione dell'entità finanziaria non accompagnata da adeguata relazione tecnica».

[36] V. sent. n. 196/2017, p.to 9.1 *Diritto*, in cui viene «rinnovato al legislatore l'invito a corredare le iniziative legislative incidenti sull'erogazione delle prestazioni sociali di rango primario con un'appropriata istruttoria finanziaria. Ciò soprattutto al fine di definire in modo appropriato, anche tenendo conto delle scansioni temporali dei cicli di bilancio e più in generale della situazione economica del Paese, il quadro delle relazioni finanziarie tra lo Stato, le Regioni e gli enti locali, evitando la sostanziale estensione dell'ambito temporale di precedenti manovre che potrebbe sottrarre al confronto parlamentare la valutazione degli effetti complessivi e sistemici di queste ultime in un periodo più lungo (sentenza n. 154 del 2017)».

[37] La sentenza n. 247 del 2017 è infatti una corposa interpretativa di rigetto, in cui è particolarmente evidente lo sforzo ermeneutico della Corte al fine di riportare a un significato costituzionalmente compatibile la normativa statale.

la sottolineatura del legame diretto tra qualità della normativa e rispetto del principio di trasparenza:

«Questa Corte non ignora il pericolo che l'accentuarsi della complessità tecnica della legislazione in materia finanziaria possa determinare effetti non in linea con il dettato costituzionale e creare delle zone d'ombra in grado di rendere ardua la giustiziabilità di disposizioni non conformi a Costituzione. In ogni caso, è concreto il rischio che un tale modo di legiferare *pregiudichi la trasparenza* in riferimento al rapporto tra politiche di bilancio, responsabilità politica delle strategie finanziarie e accessibilità delle informazioni da parte delle collettività amministrate. [...]
In relazione al concreto pericolo di reiterazione di situazioni di problematica compatibilità della legislazione in materia finanziaria con il dettato costituzionale, è opportuno che il legislatore adotti una trasparenza divulgativa a corredo degli enunciati di più complessa interpretazione e attuazione, poiché *non potrebbe ritenersi consentito un abuso della "tecnicità contabile" finalizzato a creare indiretti effetti novativi sulla disciplina specificativa dei principi costituzionali* di natura finanziaria e di quelli ad essi legati da un rapporto di interdipendenza»[38].

Chi scrive non ignora, né tantomeno sottovaluta, le difficoltà teoriche e pratiche che deriverebbero da una "stretta" della giurisprudenza costituzionale sul vizio formale[39]: si tratta certamente di un percorso da affrontare con cautela e in modo graduale, ma che pare ormai davvero ineludibile.
Qualche apertura in tal senso è oggi rinvenibile in un inciso dell'ormai notissima ordinanza n. 17/2019 della Corte costituzionale[40], in risposta al primo conflitto di attribuzioni sollevato da un gruppo parlamentare di minoranza in relazione alle aberranti modalità di approvazione del bilancio 2019, in cui si è sostanzialmente soppresso l'esame parlamentare[41]. Com'è noto, infatti, pur avendo dichiarato inammissibile il

[38] Corte cost., sent. n. 247/2017, p.to 10 *Diritto*, corsivi non testuali.

[39] Per un'acuta analisi della giurisprudenza e della dottrina "delle origini", v. G. Brunelli, *La genesi del sindacato di costituzionalità sul vizio formale della legge: premesse dottrinali e giurisprudenza degli Anni '50*, in *Quaderni fiorentini*, n. 45, 2016, 127 ss.

[40] La vicenda della sessione di bilancio 2018 e dei suoi sviluppi davanti alla Corte costituzionale, culminati appunto nell'ord. n. 17/2019, esulano dal tema di queste riflessioni e possono essere solo richiamati in questa sede, segnalando che la dottrina, che pure si è prevedibilmente divisa in merito ai singoli profili soprattutto processuali, è unanime nella segnalazione della gravità di quanto accaduto nel corso dei lavori parlamentari, come emerge chiaramente dai contributi ospitati nelle principali Riviste telematiche: *federalismi.it*, *Forum dei quaderni costituzionali*, *Consultaonline* e *lacostituzione.info*.

[41] Per l'argomentazione dell'affermazione, v. C. Bergonzini, *Manovra di bilancio 2019: quando si finisce col fare a meno del Parlamento*, in *Quaderni costituzionali* n. 1/2019, 162 ss. Significativo è anche il titolo dell'analisi di M. Degni, *Il bivacco di manipoli: considerazioni sulla sessione di bilancio per il 2019-2021*,

conflitto, la Corte ha precisato che «in altre situazioni una simile compressione della funzione costituzionale dei parlamentari potrebbe portare ad esiti differenti».
Per quanto sia difficile immaginare – e soprattutto non siano certo auspicabili – distorsioni procedurali più gravi di quelle a cui si è assistito in quell'occasione, il monito resta fermo e rappresenta un'indicazione per eventuali future sollecitazioni alla Corte, che ormai sembra l'unico argine possibile all'inarrestabile degenerazione delle procedure parlamentari.
Un intervento diretto sul piano della produzione delle fonti dovrebbe contribuire peraltro a chiarirne, e stabilizzarne, il quadro, semplificando così il compito di chi deve applicare le norme, a partire dagli stessi Enti territoriali: perché – pur non sottovalutando la tecnicità delle norme e la necessaria differenziazione territoriale – non c'è dubbio che le leggi statali scritte male sono la causa prima delle difficoltà di armonizzazione e il principale ostacolo alla trasparenza.

in *Rassegna parlamentare* n. 3/2018, 537 ss.

LE RELAZIONI FINANZIARIE TRA STATO E AUTONOMIE TERRITORIALI. APPUNTI PER UNA COMPARAZIONE CON L'ORDINAMENTO TEDESCO

Giovanni Boggero

Sommario: Introduzione. – 1. Il principio di connessione e l'adeguato finanziamento delle funzioni. – 2. Poca autonomia tributaria e molta perequazione (verticale) – 3. Il "freno all'indebitamento" nell'ordinamento dei *Länder*. – Brevi conclusioni comparatistiche.

Introduzione

L'analisi delle relazioni finanziarie intergovernative di un ordinamento composto qual è quello italiano non può prescindere, dall'utilizzo della comparazione. Essa si può strutturare, innanzitutto, come una micro-comparazione tra istituti (dal freno all'indebitamento al sistema perequativo), ma anche come una macro-comparazione tra sistemi o modelli dotati di omogeneità, come tali funzionali alla realizzazione dei medesimi obiettivi (la garanzia di autonomia, da un lato e la tutela della solidarietà, dall'altro). La permanenza di Italia e Germania nell'Unione economica e monetaria ha reso il ricorso alla comparazione ancor più necessario e, allo stesso tempo, gravido di spunti significativi. Il metodo comparatistico consente, infatti, di misurare il grado di divergenza/convergenza degli ordinamenti rispetto a vincoli sovranazionali comuni, oltreché, naturalmente, rispetto alla soluzione di problemi analoghi posti dalle relazioni finanziarie tra diversi livelli di governo.[1] Allo stesso tempo, essa offre la possibilità di mettere in luce la problematicità che alcuni di questi vincoli, aventi natura asseritamente automatica, assumono nella loro applicazione. Essi, infatti, se osservati soltanto da una prospettiva nazionale, possono apparire come degli steccati invalicabili, ammantati del crisma della verità. Al contrario, richiedono di essere discussi in maniera laica – anche attraverso il metodo comparato – a partire dai criteri impiegati per il loro calcolo, non allo scopo di tornare ad avallare l'assoluta discrezionalità del legislatore del bilancio nell'allocazione

[1] Al proposito l'opera più completa e recente è senz'altro quella di: A. Valdesalici, *Federalismo fiscale e responsabilizzazione politico-finanziaria. Comparazione giuridica ed esercizi di misurazione del diritto*; Napoli, 2018.

delle risorse, ma per consentire che esso possa davvero esercitare la propria attività di indirizzo politico-finanziario secondo principi di veridicità e trasparenza, ossia sulla base di regole conoscibili dal cittadino-elettore di media diligenza di ciascun livello di governo, il quale deve essere messo nelle condizioni di identificare ed eventualmente sanzionare la loro lesione da parte di chi esercita un mandato elettorale.

Come si illustrerà a partire dal caso tedesco, non è per forza vero che un ordinamento composto come quello italiano, anch'esso fondato su principi cooperativi, sia portato – magari più di altri, organizzati sulla base di principi competitivi – ad abdicare al proprio compito costituzionale di salvaguardare il principio dell'*accountability* nei confronti dei cittadini amministrati. Al contrario, nonostante la forte tendenza all'intreccio di competenze e alla perequazione delle risorse, la Repubblica federale tedesca mostra di curare l'applicazione di una serie di importanti principi istituzionali, ispirati al "metavalore" della trasparenza finanziaria,[2] di cui anche la Corte costituzionale sembra volersi fare portavoce in Italia nel sindacare la legittimità delle leggi e degli atti aventi forza di legge in materia finanziaria, oltreché delle disposizioni attuative dell'art. 81 Cost.

La Germania costituisce un caso di studio di notevole interesse per via del costante tentativo che ha informato l'ordinamento federale, dal 1949 sino ad oggi, di responsabilizzare sotto il profilo finanziario *Bund*, *Länder* e *Kommunen*, senza mai eliminare del tutto la componente solidaristica. Questo fenomeno è tanto più interessante, se si considera l'apparente paradosso che, a differenza del federalismo di matrice statunitense di tipo duale, quello tedesco di Bonn, che pure affonda proprio in quello americano le proprie radici costituzionali, ha, almeno sin dalla riforma del 1969, progressivamente abbandonato lo schema della separazione, ispirandosi, invece, a una grammatica di rapporti di tipo cooperativo. In essa *Bund* e *Länder* hanno sì conservato ambiti di competenza riservati, ma rispetto ad essi si sono aggiunte con sempre maggiore frequenza aree di cosiddetta co-amministrazione (*Mischverwaltung*) e, quindi, anche di finanziamento condiviso delle funzioni (*Mischfinanzierung*). Un ordinamento composto di questo tipo continua, dunque, a meritarsi la definizione di *unitarischer Bundestaat* o Stato federale unitario[3], atteso che, anche dopo la parentesi "neo-separazionista" della riforma costituzionale del 2006, abbondano gli intrecci di competenze a livello legislativo e amministrativo e vi sono evidenti asimmetrie strutturali tra il momento legislativo e quello amministrativo (cfr. artt. 91 a) e 91 b) LF)[4]. Le interdipendenze riguardano, innanzitutto, il rapporto tra Federazione e *Länder*, dei quali gli enti locali, tanto i Comuni (*Gemeinden*), quanto gli enti integrativi di Comuni (*Gemein-*

[2] A. Carosi, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in: Rivista AIC, n. 3/2018.

[3] K. Hesse, *Der unitarische Bundesstaat*, C.F. Muller Verlag, Karlsruhe, 1962.

[4] F.W. Scharpf, *Politikverflechtung, Theorie und Empirie des kooperativen Föderalismus in der Bundesrepublik*, Band 1, Scriptor Verlag, Kronberg, 1976.

deverbände), sono considerati parti costitutive. Pertanto, la Legge Fondamentale non disciplina, in via generale, i rapporti con gli enti locali (*Kommunen*), che non sono un terzo livello di governo, sicché da essa non possono vedersi attribuire competenze, ma soltanto ricevere aiuti finanziari. Spetta, quindi, innanzitutto ai *Länder* garantirne l'autonomia locale (*kommunale Selbstverwaltung*), anche sotto il profilo finanziario (artt. 106.6 e 7 LF), ma pur sempre nel rispetto di una clausola di omogeneità introdotta nella Legge Fondamentale all'art. 28.2 LF.

Il sistema tedesco ben si presta, dunque, a una comparazione con l'ordinamento italiano, dove le interferenze multilivello, dovute anche all'abbandono del principio del parallelismo dopo la revisione del Titolo V nel 2001, sono da tempo la cifra del nostro sistema regionale e delle autonomie locali. Ciò che, però, può apparire strano è che, a partire da un ordinamento federale come quello qui sommariamente descritto, possano derivare norme finanziarie capaci di stabilire con un maggior grado di certezza le responsabilità finanziarie dell'uno o dell'altro livello di governo. A questo proposito, occorre sottolineare che, a differenza del modello "aperto" o "a maglie larghe", disegnato per le relazioni finanziarie del nostro ordinamento dall'art. 119 Cost., il Titolo X della *Finanzverfassung* tedesca (artt. 104-115 LF) predetermina le procedure e i meccanismi di cooperazione sia con riferimento all'onere di ciascun livello di governo di sopportare/coprire le spese connesse a compiti propri o delegati (1), sia con riguardo alla ripartizione primaria e secondaria del gettito (2), sia, infine, rispetto alla misura dei saldi da finanziare (3). L'elevato livello di dettaglio e di complessità della disciplina costituzionale dei rapporti finanziari tra la Federazione, gli Stati e gli enti locali non è comunque tale da ingessare eccessivamente il sistema entro una ragnatela chiusa di rapporti (in particolar modo se si osserva il sistema della perequazione che nella Legge Fondamentale trova soltanto il suo addentellato formale), ma trova anzi la sua costante valvola di sfogo nel *Bundesrat*. La Camera alta del Parlamento federale tedesco, uno dei luoghi privilegiati della collaborazione istituzionale tra livelli di governo, è chiamata a dare il suo consenso a tutte le leggi federali che abbiano un impatto sostanziale sulle finanze degli enti territoriali e, più di recente, anche nello *Stabilitätsrat*, organo politico dello Stato ordinamento, chiamato a svolgere un compito di sorveglianza sui bilanci, ma anche a guidare i processi di consolidamento dei conti pubblici a livello periferico in vista dell'obiettivo di medio termine. La cooperazione trova poi ovviamente spazio nei rapporti orizzontali tra i *Länder* al fine di coordinare le loro attività e armonizzare i propri atti legislativi e regolamentari nelle materie di loro competenza.

La lealtà federale (*Bundestreue*) costituisce, allora, la cifra dei rapporti finanziari tra Federazione e *Länder* e informa tutto il Titolo X della Legge Fondamentale, contribuendo a bilanciare di continuo l'autonomia degli ordinamenti particolari (ossia l'elemento della separazione) e la solidarietà tra di essi (ossia l'elemento della cooperazione). L'ordinamento della Repubblica federale si caratterizza, del resto, per il costante sforzo di integrazione del pluralismo sociale e istituzionale verso una più compiuta unità

politica e giuridica: la *Eigenstaatlichkeit* dei *Länder* è perciò chiamata a cedere davanti alla necessità di realizzare la *Solidargemeinschaft*, la comunità solidale.

1. Il principio di connessione e l'adeguato finanziamento delle funzioni

Sotto il primo profilo, la Legge Fondamentale stabilisce un principio generale di separazione secondo il quale i due livelli di governo sopportano ciascuno nella propria autonomia le spese relative ai loro compiti (art. 104 LF). Corollario di tale principio è quello di cui all'art. 109.1 LF, in base al quale *Bund* e *Länder* sono autonomi e indipendenti nella gestione delle proprie politiche di bilancio.
Al principio di separazione si lega, però, anche il principio di connessione, che sancisce la corrispondenza tra compiti assegnati e responsabilità di spesa. Ne consegue che il livello di governo titolare di un determinato potere dovrà sostenere anche i costi di esercizio di certe funzioni, anche qualora tale potere sia delegato dalla Federazione ai *Länder*, si tratti cioè di *Auftragsverwaltung*. In deroga al principio di connessione, la Legge Fondamentale autorizza, poi, il finanziamento di attività altrui, previo coinvolgimento del *Bundesrat*, da parte di quelle leggi federali attuate dai *Länder* che prevedono sussidi per i privati e da parte di quelle leggi federali che concedono aiuti finanziari per investimenti nei *Länder* e negli enti locali. Allo stesso modo, se con legge federale vengono imposte ai *Länder* delle spese aggiuntive o vengono loro sottratte delle entrate, tale maggiore onere dei *Länder* può essere temporaneamente compensato anche con assegnazioni finanziarie *ad hoc* della Federazione.
Anche nell'ambito dei rapporti tra *Länder* ed enti locali, vige, poi, un obbligo costituzionale più o meno rigido di connessione, idoneo a definire con precisione il livello di governo che deve assumersi il peso finanziario di una certa spesa. Accanto al principio di connessione, ai *Länder* e, così del resto anche agli enti locali nel loro rapporto diretto con essi, è garantito, infine, un livello adeguato di finanziamento delle funzioni loro attribuite (*angemessene Finanzausstattung*), espresso in termini quantitativi e non soltanto procedurali, cui contribuiscono il *Finanzausgleich*, ossia il sistema di perequazione finanziaria, oltreché le entrate tributarie proprie[5].

2. Poca autonomia tributaria e molta perequazione (verticale)

In materia tributaria, la Legge Fondamentale stabilisce che la Federazione, ai sensi dell'art. 105.1 LF, ha competenza legislativa a istituire e disciplinare la gran parte delle

[5] M. Burgi, *Kommunalrecht*, 4. Auflage, Verlag C.H. Beck, München, 2012, 285-6.

imposte (ma non tasse e tariffe), fissandone le aliquote (a parte il caso delle imposte locali minori, di consumo o di lusso, che spettano ai *Länder*), ma resta fermo il coinvolgimento del *Bundesrat* per l'approvazione delle leggi in materia di imposte, il cui gettito fluisca ai *Länder* e agli enti locali (art. 105.3 LF).

In questo contesto, la Legge Fondamentale dispone, da un lato, il riparto verticale del gettito tra i due livelli di governo, fissando i proventi esclusivi dei vari livelli di governo (art. 106.1 e 2 LF) e stabilisce anche i casi di compartecipazione al gettito di alcune imposte (*Gemeinschaftssteuern*), chiarendo persino la quota di riparto per l'imposta sul reddito delle persone fisiche e per l'imposta sulle società tra ciascuno dei due livelli di governo e rinviando a una legge federale per il riparto dell'IVA (art. 106.3 LF); dall'altro la Legge Fondamentale dispone anche il riparto orizzontale della quota di gettito delle imposte comuni tra i sedici *Länder* sulla base del principio del territorio nel quale sorge la capacità contributiva per le imposte sul reddito (art. 107.1 LF).

Già da queste poche righe, emerge la forte uniformità impositiva che caratterizza il federalismo tedesco, nel quale ai *Länder* – ma lo stesso, del resto, vale anche per gli enti locali – è riconosciuta prevalentemente una compartecipazione al gettito di tributi e la possibilità di modificare l'aliquota dell'imposta sull'acquisto di beni immobili (*Grunderwerbsteuer*), che vale però soltanto il 5% delle entrate. Tale uniformità impositiva, certo non priva di problemi, non è dissimile da quella affermatasi in Italia a discapito delle Regioni e delle Province autonome, ma è realizzata all'esito di norme costituzionali che pongono su basi certe i meccanismi di ripartizione e che consentono il costante coinvolgimento dei *Länder*. La garanzia dell'unità, che trova fondamento nell'obbligo dello Stato sociale e nelle condizioni di vita equivalenti da assicurare in tutta la Federazione, non è quindi realizzata sulla base di meccanismi autoritativi attraverso i quali prevale la volontà della Federazione, come avvenuto in Italia con l'abuso da parte dello Stato della clausola del "coordinamento della finanza pubblica" di cui all'art. 117 Cost., bensì sempre nell'ottica di un "mite" contemperamento di interessi da ricercare attraverso il negoziato multilaterale o, comunque, nelle sedi proprie della rappresentanza territoriale, che in Italia continuano a mancare, stante la natura incompiuta del Titolo V.

Il modello di impronta "smendiana" su cui si fonda il federalismo tedesco realizza, quindi, un reciproco coinvolgimento di *Bund* e *Länder* nell'elaborazione delle politiche pubbliche e, di conseguenza, anche nel finanziamento delle rispettive funzioni, a partire dal momento della ripartizione primaria del gettito, primo tassello del *Finanzausgleich*. Mentre il riparto verticale e orizzontale costituisce la "ripartizione primaria" del gettito tributario, ad essa si aggiunge poi anche quella secondaria, caratterizzata dai trasferimenti tipo perequativo, uno orizzontale (il *Länderfinanzausgleich*), previsto dall'art. 107.2.1-2 LF e uno verticale (costituito dalle *Bundesergänzungszuweisungen* o BEZ), previsto dall'art. 107.2.3 LF, entrambi disciplinati non direttamente dalla Legge Fondamentale, ma, per assicurare la sufficiente flessibilità dei meccanismi, dalla legi-

slazione federale, con l'obiettivo di sanare gli squilibri determinatesi con la prima ripartizione e assicurare la solidarietà in campo finanziario. Ripartizione primaria e ripartizione secondaria concorrono insieme a garantire una dotazione finanziaria adeguata degli enti federati. Rispetto al secondo tipo, mentre la perequazione orizzontale mira a compensare le minori entrate tributarie dei *Länder* più deboli prevedendo che gli stessi beneficino di entrate aggiuntive derivanti dal maggior gettito dei *Länder* più ricchi, la perequazione verticale è finalizzata all'erogazione di ulteriori assegnazioni integrative da parte della Federazione, qualora la differenza nelle capacità fiscali pro-capite nei *Länder* risulti ancora eccessiva dopo la perequazione orizzontale. Ad essa si aggiungono gli aiuti finanziari eccezionali agli investimenti da parte della Federazione (art. 104b) LF) e contributi perequativi e compensativi inseriti *ad hoc* in Costituzione (art. 106 a) e art. 106 b) LF).

Benché la Legge Fondamentale fissi soltanto le coordinate del sistema, alla legge ordinaria non è consentito strutturare la perequazione in modo tale da generare un indebolimento eccessivo dei *Länder* erogatori (*Schwächungsverbot*), né così da livellarne la capacità fiscale con quella dei *Länder* percettori (*Nivellierungsverbot*), né da invertire immediatamente l'ordine esistente tra *Länder* in termini di capacità fiscale (*Finanzkraftreihenfolge*), pena la lesione della responsabilità finanziaria di ciascun *Land* (*Eigenverantwortlichkeit*). A questo proposito, il Tribunale costituzionale federale ha assunto un ruolo determinante nel ristabilire un equilibrio tra la solidarietà e l'autonomia, imponendo al legislatore federale che il sistema perequativo si fondasse su una serie di parametri generali di lungo periodo, prevedibili e controllabili. Analoghi sistemi di perequazione orizzontale e verticale sono previsti in ogni *Land* per gli enti locali. Nel loro complesso essi sono, quindi, finalizzati a realizzare l'obiettivo della *Solidargemeinschaft* senza pregiudicare la responsabilità di ogni Stato federato.

In questo quadro di ontologica interdipendenza tra livelli di governo e progressivo esautoramento della loro autonomia e della loro responsabilità (*Eigenverantwortlichkeit*), i meccanismi perequativi rischiano periodicamente di fare da detonatore alla "giursdizionalizzazione" del conflitto, nonostante il principio di leale collaborazione (*Bundestreue*). Già nel 1999 il Tribunale costituzionale federale di Karlsruhe aveva riconosciuto la necessità di non stravolgere completamente la scala delle capacità finanziarie dei *Länder*, pena l'affermarsi dell'irresponsabilità fiscale e aveva perciò ordinato al legislatore di stabilire un meccanismo perequativo fondato su criteri costituzionali prevedibili e duraturi. La nuova *Finanzausgleichgesetz* ha visto la luce nel 2002 ed è entrata in vigore nel 2005: essa ha previsto che la quota di IVA fosse destinata a una perequazione in termini meno intensi rispetto a quelli previsti in precedenza, ha fissato un tetto massimo di risorse prelevabili ai *Länder* erogatori ai fini perequativi e ha ridotto l'ammontare totale delle assegnazioni federali. Il nuovo sistema non ha del resto modificato nella sostanza i problemi legati al forte impianto solidarista dei meccanismi perequativi, sicché, nel 2013, Bayern, Hessen e Baden-Württemberg hanno

presentato nuovamente ricorso diretto a Karlsruhe contro il sistema di perequazione orizzontale, responsabile di sovrastimare ingiustificatamente il fabbisogno finanziario dei *Länder* più deboli. Complice anche l'approssimarsi della scadenza del *Solidarpakt II*, un istituto del sistema di perequazione verticale attraverso il quale la Federazione si è impegnata a finanziare con propri trasferimenti (BEZ) le infrastrutture dei *Länder* orientali e la minore capacità finanziaria dei Comuni dell'Est fino alla fine del 2019, il 14 ottobre 2016 Federazione e *Länder* sono riusciti a trovare un accordo per una riforma del sistema perequativo che ha portato a una terza revisione costituzionale dopo quelle del 2006 e del 2009 (*Föderalismusreform III*).

Tale riforma prevede che i trasferimenti perequativi orizzontali vengano limitati a un conguaglio in ragione della consistenza demografica nella fase della distribuzione del gettito IVA destinato ai *Länder* (art. 107.1 LF), così determinando un forte sgravio per i *Länder* economicamente più forti nell'ambito della perequazione orizzontale propriamente detta. Le entrate fiscali IVA che rimarranno sul territorio dei *Länder* con maggiore capacità fiscale aumenteranno, mentre diminuiranno quelle nei *Länder* economicamente più deboli. All'incentivo dei primi a migliorare la propria situazione finanziaria per trattenere una quota maggiore di entrate fiscali corrisponderà, invece, un disincentivo dei secondi. Il rischio principale del venir meno della solidarietà orizzontale e della conseguente responsabilità collettiva degli Stati federati – che nel 1999 il Tribunale costituzionale federale aveva ritenuto la spina dorsale del sistema perequativo tedesco – è l'allargamento della forbice tra *Länder* finanziariamente più solidi e *Länder* più deboli. A tale forma di solidarietà si sostituirà allora una forte componente di perequazione verticale da parte della Federazione, i cui effetti non sono facilmente stimabili, dal momento che dipendono dall'andamento dell'entrate. La perequazione verticale, fatta essenzialmente di un aumento di trasferimenti BEZ, è anche composta da ulteriori trasferimenti *ad hoc* e transitori per i *Länder* con una situazione debitoria fortemente critica (800 milioni di euro l'anno di cd. *Sanierungshilfen* a partire dal 2020 per Saar e Bremen, così che i loro bilanci possano essere riportati più rapidamente entro i limiti del pareggio), nonché di circa 1,5 miliardi all'anno per la riduzione delle differenze di capacità fiscale tra Comuni. A questo massiccio intervento della Federazione nel riequilibrio della finanza pubblica dei *Länder* si accompagnano, alquanto inevitabilmente, la cessione di competenze amministrative da parte dei *Länder* in favore della Federazione e più pervasivi strumenti di indirizzo e controllo della Federazione riguardo agli investimenti da essa co-finanziati nei *Länder* e negli enti locali ai sensi dell'art. 104 b) LF, con l'imposizione di precisi obblighi di trasparenza e rendicontazione in capo ai *Länder*, su cui vigilerà anche la Corte federale dei Conti (*Bundesrechnungshof*). Infine, il nuovo art. 104 c) LF impegna la Federazione ad erogare ulteriori contributi ai Comuni destinati all'ammodernamento delle strutture scolastiche, superando così il principio in forza del quale la distribuzione del gettito fiscale e le assegnazioni a favore dei Comuni erano amministrate esclusivamente dai *Länder*.

La revisione costituzionale del 2017 non ha modificato soltanto i connotati del sistema federale di perequazione, spostando il baricentro da quella orizzontale a quella verticale, ma è tornata ad aumentare i casi di *Mischfinanzierung*, ossia di finanziamenti misti dovuti a fenomeni di gestione mista (*Mischverwaltung*), finora concepiti come totalmente eccezionali, e di conseguenza ha rafforzato la dipendenza finanziaria dei *Länder* e persino degli enti locali dalla Federazione. [6]

3. Il "freno all'indebitamento" nell'ordinamento dei *Länder*

La progressiva centralizzazione delle competenze, di cui la riforma del sistema di perequazione del 2017 è soltanto l'ultima oscillazione del pendolo[7], che ha trovato nel principio della corresponsabilità solidale tra livelli di governo (*Mitverantwortung*), finalizzata alla garanzia dell'uniformità delle condizioni di vita sull'intero territorio federale (art. 72 LF), la propria ragione costituzionale. Più nello specifico, la riforma del sistema di perequazione risultava necessaria anche al fine di consentire a ogni *Land* di presentare un bilancio in pareggio negli anni successivi al 2020, ai sensi della precedente revisione costituzionale approvata nel 2009 (*Föderalismusreform II*), quella relativa all'introduzione del "freno all'indebitamento" (*Schuldenbremse*) nella Legge Fondamentale. Tale revisione va situata nel quadro di una complessiva ridefinizione dei rapporti *Bund-Länder*, incominciata già negli anni Novanta, poco dopo la riunificazione, su impulso del Tribunale costituzionale federale, e proseguita fino ai giorni nostri.
Il divieto costituzionale di ricorso all'indebitamento per finanziare i disavanzi si spiega, infatti, alla luce del complesso dipanarsi dei rapporti tra Federazione e *Länder* nel corso dei decenni. Negli anni, la Repubblica federale tedesca ha vissuto frequenti casi di occultamento di situazioni finanziarie di estrema gravità a livello decentrato, tali da richiedere l'intervento finanziario emergenziale della Federazione, ai sensi dell'art. 107 LF. La gestione "politica" delle crisi finanziarie a livello periferico, con la concessione di aiuti generosi (*Sanierungshilfen*) ai *Länder* in difficoltà finanziaria (si pensi ai casi di Saar, Bremen e Berlin), collegata alla sostanziale non giustiziabilità delle leggi di bilancio dei *Länder,* ha alimentato fenomeni di pericoloso *free-riding* nella conduzione delle politiche di bilancio[8]. Essi sono stati aggravati, da un lato, da un sistema della pe-

---

[6] Si veda al riguardo: C. Fränkel-Häberle e A. Valdesalici, *La terza riforma del federalismo tedesco: il "Finanzausgleich" tra vecchie e nuove previsioni normative,* in: Le Regioni n. 3/2018, 373-412.

[7] L'espressione è attribuibile a: H. Wollmann, *Il 'pendolo' del federalismo tedesco. Da un assetto omogeneo e decentrato ad uno eterogeneo e ricentralizzato?*, in: L. Vandelli, G. Gardini, C. Tubertini (a cura di), *Le autonomie territoriali: trasformazioni e innovazioni dopo la crisi*, Santarcangelo di Romagna, 2017, 365-394.

[8] J. Luther, *Crisi economica ed impatto sulle istituzioni nazionali: i punti di vista della Germania*, in: R.

requazione finanziaria (*Finanzausgleich*) prevalentemente orizzontale, finito più volte sotto la lente del Tribunale costituzionale federale per la sua propensione a livellare e non soltanto a ridurre la capacità fiscale di ciascun ente federato, dall'altro, da una regola costituzionale inefficace sui limiti all'indebitamento, iscritta all'art. 115 LF dalla riforma costituzionale della prima *Große Koalition* tra CDU/CSU e SPD del 1969.
La cd. regola d'oro o *goldene Regel*, pur limitando formalmente l'indebitamento al livello della spesa per investimenti, aveva mostrato di non essere idonea a raggiungere lo scopo del contenimento del debito, perché recava una nozione troppo ampia di investimento, ma anche per l'indeterminatezza del concetto di perturbazione dell'equilibrio economico generale cui era ulteriormente subordinato il ricorso all'indebitamento, oltreché per l'inesistenza di adeguati meccanismi sanzionatori[9]. Nella prassi, l'art. 115 LF fu, infatti, utilizzato in un senso neanche propriamente keynesiano, dal momento che servì a sostenere politiche anticicliche in maniera asimmetrica, ossia a consentire il ricorso all'indebitamento nelle fasi recessive, senza poi il conseguimento di avanzi primari nelle fasi espansive per ridurre il debito accumulato, una tentazione alla quale non ha mai resistito, del resto, neanche il circuito Parlamento-Governo nell'ordinamento italiano a partire dagli stessi anni. Se, dunque, nel 2007 il *Sachverständigenrat* si limitava a invocare una riforma del solo art. 115 LF, circondando di ulteriori limiti la *goldene Regel*, ma preservandola sostanzialmente intatta, nel 2009 il patto federale veniva rafforzato sull'esempio costituzionale della Confederazione elvetica – dove però i Cantoni godono di forte autonomia tributaria [cfr. Hausner, 2009] – limitando radicalmente le ipotesi di ricorso all'indebitamento. È su tale modello che, come è universalmente noto, si è poi andata edificando in Italia la riforma dell'art. 81 Cost. due anni più tardi.
La Legge Fondamentale reca quindi dei vincoli *ex ante*, ossia dei meccanismi preventivi volti a evitare l'accumulo di nuovo debito sia per la Federazione, sia, in particolar modo, per i *Länder*. La compressione della *Eigenstaatlichkeit* dei *Länder* e, più in generale, della discrezionalità del processo politico del bilancio provocata dai nuovi vincoli si comprende a partire da una lettura del principio della lealtà federale, *Bundestreue*, in termini finanziari, ossia derivante dalla necessità di rafforzare l'affidamento reciproco tra Federazione e *Länder* e consentire così l'instaurazione di rapporti trasparenti e prevedibili[10], in cui l'autonomia degli ordinamenti particolari e la loro responsabilità

Tarchi (a cura di), *Crisi economica, istituzioni democratiche e decisioni di bilancio*, in: www.federalismi.it n. 26/2016.

[9] Cfr.: R. Brügelmann – T. Schäfer, *Die Schuldenbremse in den Bundesländern*, in: Institut der deutschen Wirtschaft, Vol. 78, Köln, 2012. C. Magin, *Die Wirkungslosigkeit der neuen Schuldenbremse*, Vol. 90, Issue 4, 2010, 262-268.

[10] F. Guella, *La "lealtà" nella gestione della finanza pubblica come ragione costituzionale dei limiti quantitativi alla discrezionalità politica*, in: Quaderni costituzionali n. 4 (2016), 1-16.

meglio conviva con gli obblighi di solidarietà infra-territoriale finalizzati alla garanzia di uniformi condizioni di vita sull'intero territorio federale (art. 72 LF).
L'introduzione del freno all'indebitamento nella Legge Fondamentale, tuttavia, non costituisce di per sé, neanche in Germania, una garanzia di trasparenza nei rapporti tra livelli di governo, tra Stato e autonomie territoriali: la mera fissazione di un limite al ricorso all'indebitamento non rende i meccanismi sanzionatori di per sé automatici. Anche gli automatismi aventi natura macro-economica, al pari di certi automatismi legislativi, sono, infatti, alquanto problematici e richiedono comunque l'intermediazione di organi tecnico-amministrativi o della rappresentanza politica. In particolare, il nuovo sistema di concessione di aiuti finanziari, sia di tipo emergenziale, sia per il consolidamento dei conti, si fonda su una serie di meccanismi procedurali al massimo aventi natura semi-automatica, che richiedono l'intervento del Consiglio di stabilità (*Stabilitätsrat*)[11]. Si tratta di un organo politico dello Stato ordinamento, composto da rappresentanti degli esecutivi della Federazione e dei *Länder*, che viene posto al centro di un nuovo sofisticato sistema di *early warning* politico-finanziario dall'art. 109a LF, nel quale esso sorveglia sui casi di eccessivo indebitamento e guida, secondo un approccio cooperativo, i processi di consolidamento dei conti pubblici sulla base di programmi (*Sanierungsprogramme*) elaborati insieme con le amministrazioni dei governi interessati, volti al rispetto di alcuni indicatori (*Kennziffern*). Esso ha poteri sanzionatori solo con riguardo al rispetto dei programmi di consolidamento (i quali, come detto, andranno ad esaurimento nel 2019), che, peraltro, può decidere di non esercitare nel caso ritenga che lo scostamento sia stato irrilevante (*unbeachtlich*), mentre, a partire dal 2020, del tutto controintuitivamente, il Consiglio di Stabilità, nell'eventuale elargizione di aiuti per il risanamento aventi natura emergenziale, mancherà di veri e propri strumenti coercitivi nei confronti dei *Länder*.
Come si nota, la politicità rimane evidente, talora anche in misura eccessiva vista l'identità tra controllori e controllati, l'assenza di poteri sanzionatori per il futuro e l'attribuzione di poteri sanzionatori temperati soltanto per il presente, anche se l'elemento nuovo nelle relazioni finanziarie tra centro e periferia è l'esistenza di una procedura normativamente prevista, scandita in fasi, inclusa un'istruttoria con regole dotate di comprensibilità, prevedibilità e controllabilità. L'assenza di vera e propria automaticità del nuovo quadro costituzionale finanziario non si coglie soltanto a partire dal concreto funzionamento del Consiglio di Stabilità, ma anche a partire dalla scelta dei parametri e degli indicatori sulla base dei quali verificare gli scostamenti. Gli eventuali effetti di maggiore trasparenza derivanti dall'adozione del cd. freno all'indebitamento dipendono, quindi, dai contorni normativo-contabili che tale divieto viene ad assumere nell'ordinamento. In particolare, una delle

[11] Sul Consiglio di Stabilità si veda: M. Thye, *Der Stabilitätsrat. Aufgaben, Organisation und Verfahren eines gemeinsamen fiskalpolitischen Gremiums von Bund und Ländern*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2014.

questioni principali è la nozione di deficit strutturale. Il nuovo art. 109 LF, infatti, stabilisce per i *Länder* una regola più severa rispetto alla Federazione, dal momento che, a partire da quando il vincolo diventerà efficace anche per gli Stati federati, ossia il 1º gennaio 2020, essi dovranno presentare un saldo nominale in pareggio, senza poter ricorrere all'indebitamento nei termini pur limitati della Federazione (per la quale è ammesso un deficit strutturale dello 0,35 % del PIL), a meno che, con proprio atto normativo (costituzionale o ordinario), non prevedano espressamente procedure e termini autonomi per la correzione degli effetti del ciclo economico (*Konjunkturbereinigungsverfahren*) e, altresì, ipotesi eccezionali che giustifichino il ricorso all'indebitamento. Tale spazio di autonomia riconosciuto all'ordinamento decentrato conferisce, quindi, alla regola del pareggio un carattere senz'altro più flessibile, che ha fatto parlare la dottrina di *atmende Schuldenbremse*, ossia di freno all'indebitamento temperato o, letteralmente, "che non toglie il fiato"[12].

Dal punto di vista strettamente contabile, invece, in ossequio al principio federale (artt. 20.1 e 109.1 LF), la Legge Fondamentale prevede che «*con una legge federale, che necessita dell'approvazione del Bundesrat»,* ossia sulla base di una sorta di competenza concorrente in materia di bilancio, «*possono essere stabiliti per la Federazione e per i Länder dei comuni principi fondamentali di bilancio, principi per rendere adeguato il bilancio alla congiuntura economica e principi per un piano finanziario pluriennale*» (art. 109.4 LF). Fino al 1998, infatti, la legge federale sui principi di bilancio (*Haushaltsgrundsätzgesetz* - HGrG), risalente al 1969, traeva dalla Legge Fondamentale una forte legittimazione all'uniformazione del tessuto complessivo dei principi contabili, declinandola secondo i criteri della contabilità finanziaria a partita semplice (cd. Kameralistik), mentre, nel 1998, a seguito di una prima novella legislativa, essa ha lasciato ai *Länder* la relativa autonomia di prevedere un sistema contabile a partita doppia (cd. Doppik) soltanto in aggiunta. In altre parole, con tale modifica legislativa, la contabilità economico-patrimoniale poteva eventualmente accompagnarsi alla contabilità finanziaria ma non sostituirla (§ 33a HGrG), sicché la contabilità finanziaria restava l'unico sistema a fini autorizzatori e di rendicontazione e la contabilità economico-patrimoniale poteva essere adottata soltanto a fini conoscitivi. La nuova legge federale (*Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz* – HgrGMoG, BGBl 2009 I, S. 2580), entrata in vigore il 1° gennaio 2010, invece, nel novellare il testo dell'art. § 1a Abs. 1 Satz 1 HGrG, ha previsto che la politica di bilancio di Federazione e *Länder* – tanto a preventivo, quanto a consuntivo – possa strutturarsi secondo un sistema contabile di tipo camerale oppure secondo i principi della partita doppia, i quali seguono i libri secondo e terzo del Codice di diritto commerciale (HGB) e i principi contabili generalmente accettati (GoB), ai sensi del § 7a § 1a Abs. 1 Satz 1 HGrG. In questo modo, la legge federale, nel tentativo di favorire

[12] G. Kirchhof, *Die Allgemeinheit des Gesetzes. Über einen notwendigen Garanten der Freiheit, der Gleichheit und der Demokratie,* Jus Publicum, Band 184, Mohr Siebeck, Tübingen, 2009.

l'abbandono del sistema tradizionale di contabilità finanziaria, ha formalmente aperto a una più marcata differenziazione (o, forse, sarebbe meglio dire a una "differenziazione funzionalizzata"), la quale, del resto, trova giustificazione nella statualità propria (*Eigenstaatlichkeit*) di ciascun *Land*. Tale scelta di politica del diritto si spiega sulla base di un'iniziativa pilota partita in origine dal *Land* Hessen (1998) e dalla Città-Stato di Hamburg (2004), cui si sono presto unite la Città-Stato di Bremen e il *Land* Nordrhein-Westfalen, le quali hanno sperimentato con successo il passaggio a una contabilità economico-patrimoniale prima a fini conoscitivi e, in un secondo tempo, anche a fini autorizzatori e di rendiconto. Gli ordinamenti dei *Länder* appaiono così sempre più orientati a una contabilità di tipo economico-patrimoniale, ancorché secondo schemi tra loro diversificati e perciò con un impatto modesto in termini di comparabilità dei relativi bilanci pubblici.

A questo punto, occorre domandarsi se le "clausole di differenziazione" contenute all'art. 109 LF aumentino o diminuiscano il grado di trasparenza finanziaria dell'ordinamento. Da un lato, esse sembrano affievolirlo perché potranno esservi fino a sedici possibili diversi sistemi contabili, oltreché, più nello specifico, sedici diverse modalità di correzione per il ciclo o definizioni di eventi eccezionali ai fini del saldo, il che renderà più difficile, dall'esterno, comprendere in che misura la Repubblica federale, intesa nel suo complesso (*Gesamtstaat*), rispetti i parametri stabiliti a livello UE. Del resto, però, in un ordinamento composto come quello tedesco, le differenze riguardanti le grandezze economiche e i sistemi contabili sono chiara e ineliminabile espressione del principio autonomistico: in particolare, l'idea di una "contabilità di mandato", per utilizzare un'espressione ripresa dalla nostra Corte costituzionale (sent. n. 184/2016), si ricollega alla necessità che chi esercita un mandato elettorale, a maggior ragione se si tratta di un mandato svolto in un ente federato dotato di *Eigenstaatlichkeit*, ossia di statualità propria, possa esprimere la consistenza numerica e finanziaria dei propri programmi politici in modo tale da essere, poi, giudicato dai propri elettori.

Con riferimento alla definizione delle componenti congiunturali e/o strutturali per il calcolo del saldo, la scelta in sede politica è tutto fuorché automatica, ma anzi, a seconda dell'espansione di un concetto rispetto all'altro, è possibile avallare surrettiziamente un obbligo di politiche finanziarie anticicliche, pur in assenza di inaspettate fasi recessive, e non soltanto consentire l'operatività degli stabilizzatori automatici in contesti di crisi economica. A questo proposito, la *Bundesbank*, già in un suo rapporto risalente al 2011, richiedeva che i meccanismi per il calcolo del deficit fossero trasparenti e controllabili, quale condizione per garantire l'accettanza del freno all'indebitamento, ossia che Parlamenti di Federazione e *Länder*, oltreché l'opinione pubblica, fossero in grado di comprendere il funzionamento dei meccanismi di calcolo e controllarlo[13]. Le

[13] Bundesbank, *Die Schuldenbremse in Deutschland – Wesentliche Inhalte und deren Umsetzung - Monatsbericht*, in www.bundesbank.de, ottobre 2011.

richieste della *Bundesbank*, tuttavia, mostravano un certo grado di contraddittorietà, dal momento che richiedevano comprensibilità, ma anche precisione nella definizione dei criteri. In realtà, più alto è il livello del dettaglio – a maggior ragione se si tratta del dettaglio statistico e contabile – maggiore è la propensione ad una manipolazione e minore è il tasso di comprensibilità presso l'elettore di media diligenza. Per questo, come del resto, sostenuto anche da altri autori in quel contesto[14], nella scelta delle metodologie del calcolo dei saldi era necessario un certo grado di approssimazione. A questo proposito, non occorre per forza condividere tesi "sovraniste" per sostenere che le metodologie di calcolo del deficit utilizzate dalla Commissione fossero e siano ancora oggi non del tutto comprensibili e, quindi, dotate del crisma della trasparenza[15], anche perché, come noto, esse sono soggette a periodico raffinamento, il che produce ulteriore incertezza e arbitrarietà nella programmazione economico-finanziaria da un esercizio all'altro. Pertanto, visto il livello di indeterminatezza presente anche a livello scientifico rispetto alla definizione di nozioni come *output gap*, non sembra così inappropriato che i *Länder*, i quali – a differenza delle Regioni e delle Province autonome in Italia – godono di una piena autonomia in materia di statistica finanziaria e soprattutto di contabilità, siano costituzionalmente autorizzati a differenziare i propri metodi di calcolo dell'aggiustamento per il ciclo, oltreché a impostare in maniera differenziata i propri sistemi contabili.

Attualmente, dei sedici Stati federati, soltanto Berlin, Brandenburg e Saar non hanno ancora disciplinato nel proprio ordinamento il cd. freno all'indebitamento, mentre il Baden-Württemberg costituisce un caso a parte, avendo subordinato il proprio procedimento di correzione del saldo per gli effetti del ciclo a una clausola risolutiva espressa, destinata a scattare a partire dal 1° gennaio 2020. Tuttavia, nella prassi finora sviluppatasi, si registra un tentativo di garantire maggiore trasparenza, riducendo la complessità e le differenze tra ordinamenti particolari. Innanzitutto, mentre la Federazione adotta metodologie di calcolo più vicine a quelle stabilite dall'UE – in particolar modo struttura il calcolo del saldo strutturale attraverso l'*output gap* pur non escludendo dal saldo, ad esempio, le misure *una tantum* – i *Länder*, che pure originariamente adottavano soluzioni diverse, nel medio periodo sembrano aver optato per il metodo seguito dalla Federazione. L'armonizzazione verso gli standard utilizzati dalla Federazione è un processo che si deve, innanzitutto, al fatto che, nel 2011, cinque *Länder* (Berlin, Bremen, Saar, Sachsen-Anhalt e Schleswig-Holstein), sulla base di un'espressa previsione costituzionale di carattere transitorio (art. 143d.2 LF), hanno stipulato degli

[14] R. Brügelmann – T. Schäfer, *cit.*, 2012, 6-10.

[15] Si vedano *inter alia* in passato: A. Boitani – L. Landi, *Regole europee: la lunga strada per uscire dalla stupidità*, in: www.lavoce.info, 27 giugno 2014; Z. Darvas, *Mind the gap! And the way structural budget balances are calculated*, in: www.bruegel.org, 18 ottobre 2013.

accordi amministrativi (*Verwaltungsvereinbarungen*) con la Federazione sulla base dei quali si sono volontariamente sottoposti al controllo del Consiglio di Stabilità per il risanamento dei conti e, in cambio, hanno ottenuto degli aiuti di consolidamento per i propri bilanci (*Konsolidierungshilfen*). Tali accordi amministrativi hanno previsto, in particolar modo, l'adozione delle metodologie di calcolo del saldo strutturale già in uso presso la Federazione. Di recente, a questi cinque Stati federati, si è aggiunto anche il Nordrhein-Westfalen, il *Land* più popoloso della Germania. Accanto all'unico *Land*, il Brandenburg, che ad oggi ha ancora iscritta all'art. 103 della propria Costituzione statale la *goldene Regel*[16], vi sono poi altri sei *Länder* – Mecklenburg-Vorpommern, Thüringen, Sachsen-Anhalt, Baden-Württemberg, Hamburg, Rheinland-Pfalz – dove sono state sperimentate due diverse soluzioni per la correzione per il ciclo, entrambe esclusivamente sul lato delle entrate, dal momento che le uscite dei *Länder* non sono ritenute essere soggette a variazioni per il ciclo economico, se non limitatamente alle Città-Stato di Bremen, Hamburg e Berlin dove vi sono spese, ossia quelle di competenza dei Comuni per la garanzia del minimo vitale, il cui andamento è effettivamente ciclico.

La prima soluzione è il cd. *Referenzwert Modell*, mentre la seconda è il cd *Trendsteuereinnahmen Modell*. I primi tre *Länder* si ispirano al *Referenzwert Modell,* in base al quale si tiene conto della media delle entrate relative a un certo periodo di anni e se ne verifica lo scostamento. A loro volta i *Länder* in questione hanno definito in maniera diversa le basi di calcolo per ottenere il valore di riferimento e gli anni; vengono considerate in maniera diversa o, come ad esempio in Thüringen, addirittura non considerate le modifiche legislative che abbiano effetti temporanei sulle entrate, l'autorizzazione all'indebitamento è soggetto soltanto in alcuni casi all'esistenza di un livello minimo sotto il valore di riferimento; la misura dell'indebitamento si desume per intero o solo in parte dalla differenza tra le entrate fiscali e il valore di riferimento. I secondi tre *Länder* hanno fondato, invece, il proprio metodo di correzione sul *Trendsteuereinnahmen Modell*, che prende in considerazione la differenza tra le entrate effettive e il trend complessivo delle entrate degli anni finanziari precedenti. A loro volta, anche qui, i *Länder* in questione hanno definito in maniera diversa gli elementi che contribuiscono a definire il modello, a partire dagli anni finanziari da prendere in considerazione che oscillano tra gli otto e i trenta, spesso modificandoli a seconda della convenienza politico-finanziaria, come stigmatizzato di recente dalla Corte dei conti della Città-Stato di Amburgo: tale modifica avrebbe, infatti, consentito uno spazio di manovra aggiuntivo di 200 milioni di euro per l'anno fiscale in corso[17].

---

[16] Landesrechnungshof Brandenburg, *Beratungsbericht an den Landtag über die mögliche Ausgestaltung einer Schuldenbremse im Land Brandenburg*, in: www.lrh-brandenburg.de 23 maggio 2018.

[17] Landesrechnungshof Freie und Hansestadt Hamburg, *Monitoring Schuldenbremse - Beratende Äuße-*

A fronte di questa differenziazione territoriale ormai soltanto relativa, l'*unabhängiger Beirat des Stabilitätsrats*, il Comitato indipendente che fornisce assistenza tecnica al Consiglio di Stabilità e, in particolar modo, verifica annualmente il rispetto del tetto al deficit per la Repubblica nel suo complesso, nel suo ultimo parere di luglio 2018, n. 6, ha raccomandato a Federazione e *Länder* un'armonizzazione delle procedure di calcolo dei saldi strutturali, in modo tale da adeguarli ai parametri europei (Sec2010), cui l'una e gli altri sono soggetti anche in ossequio all'art. 109.2 LF. Il *Beirat* non si è, tuttavia, interrogato sull'efficacia di tali parametri, limitandosi, invece, a osservare che in futuro «*potrebbe verificarsi uno sforamento del limite stabilito per lo Stato nel suo complesso, nonostante la formale conformità al freno all'indebitamento nazionale, se nell'ambito di quest'ultimo, presso la Federazione o i singoli Länder, ad esempio si potessero liberamente utilizzare gli accantonamenti, se si consentisse l'indebitamento per fondi extra-bilancio, se si utilizzassero metodologie diverse di calcolo della correzione per il ciclo economico o se non si escludessero del tutto dal calcolo del saldo le partite finanziarie*».[18] La metodologia di calcolo del saldo strutturale che si fonda sulla stima dell'*output gap*, tuttavia, richiede l'utilizzo di dati che non sono nelle disponibilità dei *Länder* stessi, sicché essi dovranno sostanzialmente utilizzare quelli loro forniti dalla Federazione, con conseguente riduzione della propria autonomia. Del resto, però, le entrate fiscali sono determinate dall'andamento della congiuntura statale nel suo complesso, pertanto non è del tutto improprio che l'indagine sulle componenti congiunturali per i bilanci dei *Länder* si riferisca all'*output gap* complessivo tedesco[19]. Anche a livello di evoluzione dei sistemi contabili, la varietà di soluzioni adottate dai *Länder* è sottoposta a una forte e progressiva tendenza all'armonizzazione e, nella specie, anche attraverso meccanismi procedurali *soft* di tipo orizzontale come il Comitato Federazione-*Länder* per la standardizzazione della contabilità pubblica (*Bund-Länder-Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens*), il quale ha l'obiettivo di concretizzare, adattare e verificare periodicamente l'efficacia di una prassi di *standard* tanto della contabilità finanziaria, quanto di quella economico-patrimoniale, consentendo la comparabilità tra sistemi diversi (§ 7a Abs. 2 Satz 1 e § 49a HGrGMoG).[20]

---

rung nach § 81 Absatz 2 LHO, in: www.hamburg.de, 23 agosto 2018.

[18] Unabhängiger Beirat des Stabilitätsrats, *Neunte Stellungnahme zur Einhaltung der Obergrenze für das strukturelle gesamtstaatliche Finanzierungsdefizit nach § 51 Absatz 2 HGrG*, in: www.stabilitaetsrat.de, 26 giugno 2018 (traduzione dell'autore).

[19] RWI Essen, *Ermittlung der Konjunkturkomponenten für die Länderhaushalte zur Umsetzung der in der Föderalismuskommission II vereinbarten Verschuldungsbegrenzung – Endbericht*, in: www.rwi-essen.de, 2010.

[20] Sui risultati dell'armonizzazione della contabilità pubblica in Germania: B. Adam, *Öffentliches Rechnungswesen*, in: S. Veit, C. Reichard, G. Wewer (a cura di), *Handbuch zur Verwaltungsreform*, 5 Auflage, Springer, Wiesbaden, 2018, 450; R. Caperchione, *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*,

Mentre, quindi, rispetto ai sistemi contabili, il tentativo di uniformazione è prudente e per ora non acriticamente orientato all'adesione di parametri elaborati in sede sovranazionale, rispetto alle grandezze statistiche il requisito della trasparenza è declinato dal Consiglio di Stabilità soltanto rispetto all'adesione o conformità ai parametri europei, ma non rispetto alla capacità di detti parametri di rappresentare in maniera sufficientemente chiara la natura effettivamente strutturale del saldo. A questo proposito, persino la Corte dei conti federale (*Bundesrechnungshof*), in un parere pur molto scettico sull'applicabilità degli EPSAS nell'ordinamento interno[21], ha, tuttavia, negato che vi fosse un problema di natura tecnico-scientifica rispetto alla sostanza dei parametri finanziari finora elaborati in sede UE. Nel negare la necessità di procedere a un'armonizzazione forzata degli standard contabili su base europea, essa ha sostenuto che vi fosse più che altro un problema di un effettivo rispetto di quelli attualmente in uso presso gli Stati membri. Il cd. Consiglio degli esperti economici (*Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*), invece, nel suo rapporto sullo stato dell'economia europea per l'anno finanziario 2018/2019, rifacendosi alla prassi applicativa dei parametri finanziari da parte dell'Italia, ha ritenuto insoddisfacenti i criteri per il calcolo dell'*output gap*, in quanto troppo laschi: il PIL potenziale sarebbe calcolato in maniera eccessivamente generosa, mentre, a loro volta, le norme UE (Sec2010) escluderebbero i costi dei derivati o l'acquisizione di quote societarie dal calcolo del deficit[22].

In conclusione, sembra potersi affermare che, almeno in parte, la definizione di parametri europei che definiscono i principi contabili e di bilancio tendano a produrre fenomeni di lenta, ma progressiva uniformazione dei metodi statistici e delle regole contabili anche negli ordinamenti composti, financo di tipo federale.[23] E ciò è vero non solo e non tanto per il sistema di contabilità pubblica che rimane ad oggi piuttosto differenziato tra Federazione e *Länder*, ma anche tra *Land* e *Land*, ma soprattutto con riguardo all'utilizzo delle grandezze statistiche per il calcolo del saldo strutturale, oltreché con riferimento a che cosa si intenda per "bilancio" della Federazione o dei *Länder*, ai sensi dell'art. 109 LF. Tale nozione sembra, infatti, in via generale coincidere con quella più ristretta di *Kernhaushalt* senza includere, invece, i bilanci di enti autonomi appartenenti agli enti federati – che però rilevano ai fini dell'applicazione del PSC

---

in: Azienda Pubblica n. 1/2012, 79-81.

[21] Bundesrechnungshof, *Sonderbericht - Angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union,* 15 novembre 2017.

[22] Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, *Vor wichtigen wirtschaftspolitischen Weichenstellungen - Jahresgutachten 2018/2019*, in: www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de, 7 novembre 2018.

[23] Sulle prospettive future di armonizzazione contabile si veda: T. Muller-Marqués Berger – J. Heiling, *Public Sector and Accounting in Germany*, in: I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, F Manes Rossi (a cura di) *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization,* Palgrave, London, 2015, 93-107.

(oltreché del *Fiscal Compact*), a partire dagli enti locali (*Kommunen*), sulle cui finanze pubbliche i *Länder* sono chiamati a sorvegliare. La mancata inclusione degli enti locali nel computo del disavanzo è un altro elemento, capace di generare scarsa trasparenza nel sistema delle relazioni finanziarie tra Federazione e *Länder*. In particolare, i rischi sono connessi al fenomeno del cd. *Lastenverschiebung*, letteralmente di "scaricamento del peso", ossia di una propensione del *Land* a delegare proprie funzioni ai Comuni per evitare di sopportarne la spesa. A tal proposito, occorrerebbe quindi riaffermare – come ha fatto, ad esempio, il *Land* Sachsen di recente – la inviolabilità delle garanzie costituzionali dell'autonomia locale (*kommunale Selbstverwaltung*), tra le quali rientra il diritto a un adeguato finanziamento, nonché il principio di corrispondenza tra risorse e funzioni[24], nel senso di un obbligo di compensazione dei compiti trasferiti dal *Land* agli enti locali che eviti uno spostamento a cascata delle responsabilità. Soltanto alcuni *Länder*, ossia quelli che ricevono in via transitoria aiuti di consolidamento, includono, infine, anche i *Nebenhaushalte* o bilanci ombra nel computo del disavanzo. Peraltro, va ricordato che i *Länder,* a differenza della Federazione, possono disciplinare in maniera tra loro differenziata anche le modalità di utilizzo dei surplus di bilancio, i quali – a partire dal 1 gennaio 2020 – non saranno di necessità da indirizzare alla riduzione dell'indebitamento accumulato sino a quel momento, visto che non esiste un obbligo di ammortamento dei debiti accumulati nel passato – la *Schuldenbremse* è un vincolo costituzionale soltanto per il nuovo indebitamento[25] – ma potranno essere accantonati oppure impiegati anche per finanziare spese in conto capitale.

Brevi conclusioni comparatistiche

Complici le ultime riforme costituzionali che hanno ridotto l'autonomia di bilancio dei *Länder* e rivisto l'impianto complessivo del sistema di perequazione, spostandone il baricentro sulla componente verticale, la Germania parrebbe evolvere nel medio-lungo periodo da *unitarischer Bundestaat*, ossia da Stato federale unitario, verso un *Zentralstaat* all'italiana dove prevale la finanza derivata, una gestione mista e intrecciata delle competenze tra più livelli di governo (*Mischverwaltung*), vincoli finanziari e regole contabili più stringenti per le autonomie territoriali in attuazione dei parametri elaborati in sede UE e un coordinamento della finanza pubblica di stampo sempre più verticistico, non da ultimo motivato dall'esigenza di sostenere le richieste di sostegno finanziario degli enti territoriali, in particolare degli enti locali, non solo per il forte

[24] E. Mehlhaf, *Kommunen im Finanzausgleich des Grundgesetzes*, Nomos, Baden-Baden, 2017, 237 ss.

[25] F. Ekardt – D. Buscher, *Staatsschuldenrecht, Finanzkrise und Nachhaltigkeit: Eine kritische Analyse der neuen Schuldenbremse und ihres Bezugs zur Eurokrise*, in: Archiv des Öffentlichen Rechts, Band 137, 2012, 42-71.

afflusso di richiedenti asilo nel Paese (*Flüchtlingskrise*), ma anche per le esigenze connesse alla realizzazione di nuove infrastrutture digitali ed energetiche.
Se così fosse, sarebbe difficile non invocare una lesione della clausola di eternità di cui all'art. 79. 3 LF: il principio federale, che di tale clausola costituisce un elemento portante (art. 20. 1 LF), risulterebbe, infatti, violato laddove il sistema delle relazioni finanziarie funzionasse come se i *Länder* fossero mere articolazioni della Federazione. In realtà, le affinità tra i due modelli sono assai più contenute di quanto appare, anche se non è difficile scorgere problemi analoghi nelle relazioni finanziarie intergovernative. L'autonomia tributaria dei *Länder,* al pari di quella delle Regioni e Province autonome italiane, è (da sempre) piuttosto limitata: essi, infatti, possono contare su risorse certe, la cui distribuzione è fondata su parametri di capacità fiscale discutibili, ma quantomeno intellegibili (a differenza dei fabbisogni standard nostrani), previsti da leggi stabilite con il coinvolgimento degli stessi enti federati attraverso il *Bundesrat*; la certezza delle risorse si ricava, inoltre, a partire da meccanismi di cooperazione ispirati dalla lealtà federale (*Bundestreue*) e dotati di trasparenza, grazie ai quali i *Länder* sono in grado di programmare le proprie attività attraverso autonome politiche di bilancio in ossequio all'art. 109 LF. Il rischio della garrota, che subiscono gli enti destinatari di tagli a cascata (in ispecie gli enti locali), è tornato d'attualità con l'introduzione del cd. freno all'indebitamento, che ha irrigidito le condizioni di ricorso al mercato solo per Federazione e *Länder*, ma non per gli enti locali. Purtuttavia, lo scaricabarile è meno frequente e clamoroso rispetto all'esperienza italiana, per via dell'operare di consolidati meccanismi istituzionali, oltreché giurisdizionali, improntati alla menzionata lealtà federale (*Bundestreue*) e alla garanzia dell'autonomia locale. A questo proposito, la riscossione, oltreché la co-definizione delle imposte federali rispetto all'*an*, al *quomodo* e al *quantum*, nonché, infine, il conseguente riparto del gettito delle imposte sulla base del principio dell'origine locale, seppur mediati dal *Bundesrat*, consentono ai *Länder* di influenzare la consistenza della propria dotazione finanziaria e di ottenere un gettito maggiore a seconda della propria forza economica. Inoltre, l'evoluzione in senso maggiormente cooperativo del sistema federale non ha intaccato il principio di connessione tra funzioni attribuite e risorse per esercitarle (*Konnexitätsprinzip*), iscritto a chiare lettere all'art. 104a LF e poi nelle diverse *Landesverfassungen*. Esso mette al riparo gli enti locali da possibili sottrazioni arbitrarie di risorse (magari attraverso il congelamento degli avanzi di amministrazione o con norme unilaterali sugli accantonamenti, come avvenuto di frequente nell'ordinamento italiano) o da mancate corresponsioni di trasferimenti, anche a fini compensativi. Per il resto, comunque, il presunto irrigidimento dei vincoli finanziari denunciato da certa dottrina italiana[26] è lontano da qualsiasi presunzione di automaticità, ma anzi lascia

[26] F. Losurdo, *Lo stato sociale condizionato: stabilità e crescita nell'ordinamento costituzionale*, Giappichelli, Torino, 2016.

aperti ampi margini di discrezionalità politica, sia con riguardo alla scelta degli strumenti per facilitare il consolidamento da parte di un debole Consiglio di Stabilità, sia con riguardo ai parametri e alle tecniche di aggiustamento per il ciclo economico ovvero alla definizione di quali eventi eccezionali autorizzino il ricorso all'indebitamento ovvero, ancora, rispetto alla scelta del sistema di contabilità pubblica. Peraltro, all'irrigidimento dei parametri finanziari, è corrisposta la revisione del sistema di perequazione, che, dal 1° gennaio 2020, sarà sbilanciato sulla componente verticale rispetto a quella orizzontale, sgravando così i *Länder* tradizionalmente più virtuosi, senza pregiudicare la garanzia dell'equivalenza delle condizioni di vita sul territorio federale (art. 72 LF).

In Italia, invece, in assenza di un vero sistema di perequazione orizzontale e verticale ben funzionante (il Fondo di solidarietà comunale è limitato, per l'appunto, ai Comuni e funziona sulla base di un calcolo assai problematico dei fabbisogni standard), oltreché di procedure che guidino il dissesto delle Regioni (al di là dei piani di rientro sanitari o delle norme piuttosto scarne contenute all'art. 2, comma 7, del d.l. 174/2012), il freno all'indebitamento rischia di essere un trapianto mal riuscito, destinato a produrre un episodico, ma protratto interventismo del legislatore statale, senza margini di flessibilità che non siano soltanto occasionali per le autonomie territoriali. Ecco perché chi scrive crede vada apprezzato il tentativo della Corte costituzionale, nelle maglie di un Titolo V ancora oggi incompiuto, di favorire una positiva contaminazione del nostro ordinamento con i principi del federalismo cooperativo tipici di un ordinamento federale, volti a ripristinare elementi di autonomia, ossia di responsabilità, senza trascurare quelli di solidarietà: dal rafforzamento del principio della leale collaborazione per l'adozione di decreti legislativi dove vi siano forti intrecci materiali, alla conseguente rivalutazione del sistema delle Conferenze in attesa della creazione di un Senato delle autonomie (sentt. n. 251/2016 ss.), al riconoscimento del principio di adeguata corrispondenza tra risorse e funzioni nel rapporto tra Regioni ed enti locali (sentt. n. 188/2015 e 10/2016 e 275/2016) e, più in generale, a quello della necessaria copertura finanziaria delle leggi di spesa, alla contabilità di mandato quale elemento essenziale di quella *accountability* tipica di chi esercita un mandato elettorale (sent. n. 184/2016), agli obblighi procedurali connessi all'approvazione del bilancio di cui alla legge n. 196/2009, all'utilizzo degli avanzi di amministrazione per fini diversi dal consolidamento in presenza di determinate condizioni economiche (sentt. nn. 247/2017, 252/2017, 101/2018). In questo modo, la Corte costituzionale si fa promotrice di un progressivo aggiustamento del nostro ordinamento costituzionale finanziario attraverso l'applicazione di principi costituzionali a pieno titolo rientranti tra quelli del diritto comune europeo delle autonomie territoriali, del quale la Carta europea dell'autonomia locale (CEAL) costituisce un imprescindibile "formante" culturale.[27]

[27] Sul ruolo della CEAL come formante sia consentito rinviare a: G. Boggero, *La Carta europea dell'autonomia locale nella giurisprudenza degli Stati europei*, in: Le Regioni n. 5-6/2015, 1077-1111.

EQUILIBRIO DINAMICO DEL BILANCIO, TUTELA DEI DIRITTI SOCIALI E LIMITI ALLA DISCREZIONALITÀ DEL LEGISLATORE. RIFLESSIONI A MARGINE DI ALCUNE RECENTI PRONUNCE DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Emanuele Talarico

Sommario: 1. Premessa. – 2. Il primo limite alla discrezionalità del legislatore: i "diritti incomprimibili". – 3. Il secondo limite: la sussistenza di "spese" costituzionalmente doverose, da finanziare prioritariamente. – 4. I limiti del sindacato costituzionale sulla discrezionalità del legislatore e gli strumenti utilizzati dalla Corte per censurare le scelte del legislatore senza violare il principio di separazione dei poteri: "ragionevolezza" e uso dei principi dell'"equilibrio dinamico" del bilancio e della "continuità degli esercizi". – 5. Conclusioni.

1. Premessa

La lettura della più recente produzione giurisprudenziale della Corte costituzionale sull'impiego dei principi dell'"equilibrio dinamico" del bilancio e della "continuità degli esercizi" offre l'occasione per alcune riflessioni più ampie in merito alla libertà del legislatore di decidere sull'allocazione delle risorse finanziarie in relazione alla tutela dei diritti sociali[1]. Si tratta di un problema particolarmente sentito nel contesto o a margine dei periodi di crisi economica, quando le "risorse limitate" ovvero l'esigenza stringente di rispettare vincoli di finanza pubblica si riverberano sulla "effettività" dei diritti sociali[2] in quanto "diritti che costano". Eppure, preso atto che in ogni sistema

[1] La letteratura giuridica sul rapporto tra "risorse-diritti sociali" è vastissima. Considerato che il tema è affrontato da tempo e assai diffusamente, sono numerosi gli Autori che ne hanno investigato i problemi sotto ogni angolatura. Con questa consapevolezza, lo scopo del presente scritto non è quello di rivisitare *funditus* il tema, ma piuttosto di ragionare sui principi del bilancio menzionati, tracciando il percorso che ha condotto al loro recente impiego nella giurisprudenza costituzionale. Pertanto, i richiami alla dottrina saranno limitati a quelli ritenuti più utili allo sviluppo del percorso argomentativo.

[2] Il problema della 'effettività' di questi diritti si lega storicamente alla loro concezione di «...diritti costituzionali soltanto abbozzati, definiti in modo incompiuto dalla Costituzione che, per giungere ad effettività, richiederebbero un percorso di delineazione e precisazione – l'attuazione costituzionale – affidata al legislatore e che, per questo, rischiano di ridursi a ciò che il legislatore vuole che siano. (...) È questo un problema che in Italia si è impostato e si è creduto di risolvere, almeno da un punto di vista culturale, con

sociale non utopistico il totale delle risorse economiche è limitato, si può anticipare qui che il vero problema risiede non tanto (o non solo) nel *quantum* complessivo, ma piuttosto nella distribuzione di quel totale tra le varie voci di bilancio[3]; ripartizione che è ricondotta a scelte 'politiche', come tali considerate discrezionali. Proprio tale discrezionalità non rende affatto scontato che i tagli alla spesa pubblica debbano gravare sul sistema delle prestazioni sociali[4], in special modo qualora si ravvisi nella Costituzione un obbligo giuridicamente rilevante di finanziare prioritariamente tali diritti. Da qui, l'ulteriore passaggio alla giustiziabilità delle scelte allocative di bilancio quando incidano negativamente sui diritti sociali. In quest'ambito, la Corte costituzionale, dopo aver accettato per molto tempo «...l'idea che la sola esistenza di serie difficoltà della finanza pubblica giustificasse qualunque limitazione dei diritti costituzionali, che sono stati così abbandonati alla discrezionalità (per non dire all'arbitrio) del legislatore»[5], sembra ancora aver mutato segno rispetto al passato, inaugurando una nuova stagione di "sentenze che costano"[6], sostenuta in ciò dalla lettera della legge[7] e dal sapiente impiego dei principi della "continuità degli esercizi finanziari" e del cosiddetto "equilibrio dinamico" del bilancio. Si tratta di un cambio di passo che non stupisce se si condividono le osservazioni di Aldo Carosi in merito al "dinamismo" della Corte costituzionale: «gli indirizzi giurisprudenziali della Corte costituzionale si sviluppano e si espandono nel tempo secondo linee direttrici che progressivamente specificano i pre-

---

il superamento dell'alternativa tra norme precettive e programmatiche e che, se applicata ai diritti sociali, aveva il non trascurabile inconveniente di fare dei diritti sociali dei diritti integralmente conformati dalla politica. E dunque dei 'falsi' diritti costituzionali. Di qui la scelta di guardare ai diritti sociali innanzi tutto attraverso la lente della applicazione giurisdizionale», così A. Mangia, *I diritti sociali tra esigibilità e provvista finanziaria*, in *Riv. Gruppo di Pisa*, 3/2012, 2, (anche in E. Cavasino, G. Scala e G. Verde (a cura di), *I diritti sociali dal riconoscimento alla garanzia*, Napoli, Editoriale scientifica, 581-601), che rimanda a E. Forsthoff, *Stato di diritto in trasformazione* (trad. it. di *Rechtsstaat im Wandel*, 1964), Milano, Giuffrè, 1973.

[3] Cfr. M. Luciani, *I livelli essenziali delle prestazioni in materia sanitaria tra Stato e Regioni*, in E. Catelani, G. Cerrina Feroni, M. Grisolia (a cura di), *Il diritto alla salute tra uniformità e differenziazione*, Torino, Giappichelli, 2011, 14.

[4] A. Mangia, *I diritti sociali tra esigibilità e provvista finanziaria*, cit., 14.

[5] M. Luciani, *Laterna Magika. I diritti "finanziariamente condizionati"*, in *Rivista della Corte dei conti*, n. 1-2, 2018, 654.

[6] Sul rapporto tra sentenze della Corte costituzionale e l'errato convincimento che le pronunce della Consulta siano assoggettate al limite dell'art. 81 Cost., argomenta diffusamente M. Luciani, *Art. 81 della Costituzione e decisioni della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, c. u., della Costituzione*, Milano, Giuffrè, 1993, 53 ss.

[7] La legge di contabilità e finanza pubblica (Legge 31 dicembre 2009, n. 196), all'art. 17, c. 13, prevede che: «Il Ministro dell'economia e delle finanze, allorché riscontri che l'attuazione di leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, assume tempestivamente le conseguenti iniziative legislative al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione. La medesima procedura è applicata in caso di sentenze definitive di organi giurisdizionali e della Corte costituzionale recanti interpretazioni della normativa vigente suscettibili di determinare maggiori oneri...».

cetti costituzionali in relazione alle diverse fattispecie giudicate. In tal modo possono essere paragonati ai rami di un albero, che si sviluppano in direzioni diverse secondo articolazioni sottosistemiche. Queste linee direttrici, che in principio sembrano destinate a non incontrarsi, vivono invece nella giurisprudenza costituzionale di momenti critici di sviluppo quando le nuove questioni possono essere ricondotte a più di un ramo di espansione con conseguenti aporie che derivano proprio dalla diversa latitudine di sviluppo. Succede che le conclusioni sempre più specifiche e nette, maturate in ambiti che sembravano tra loro diversissimi, entrano in cortocircuito nell'esame delle diverse alternative decisorie del caso concreto»[8].

2. Il primo limite alla discrezionalità del legislatore: i "diritti incomprimibili"

È opinione condivisa che nell'ordinamento costituzionale italiano esista un sistema di valori che si traduce in diritti ai quali deve essere garantita attuazione. Secondo gli insegnamenti classici, infatti, «la Costituzione (...) si muove all'interno della classica struttura dello Stato sociale (che per un verso presuppone e per l'altro contribuisce a disegnare)»[9]; sarebbe quindi "socialmente orientata", come si evince dai principi fondamentali, e segnatamente dagli articoli 2 e 3. Infatti, sebbene nella Costituzione non si rinvenga mai l'espressione "Stato sociale", è pur vero che della portata precettiva dell'art. 2 non è possibile dubitare[10], considerata la formulazione letterale della norma

[8] A. Carosi, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, in *Rivista AIC*, 4/2017, 2, in nota.

[9] M. Luciani, *Laterna magika. I diritti "finanziariamente condizionati"*, cit., 649.

[10] Pare utile richiamare un passaggio della prima sentenza della Corte costituzionale (n. 1/1956), che è intervenuta, tra l'altro, sulla distinzione tra norme precettive e programmatiche e sul rilevo nei giudizi di legittimità costituzionale: «...la nota distinzione fra norme precettive e norme programmatiche può essere bensì determinante per decidere della abrogazione o meno di una legge, ma non è decisiva nei giudizi di legittimità costituzionale, potendo la illegittimità costituzionale di una legge derivare, in determinati casi, anche dalla sua non conciliabilità con norme che si dicono programmatiche, tanto più che in questa categoria sogliono essere comprese norme costituzionali di contenuto diverso: da quelle che si limitano a tracciare programmi generici di futura ed incerta attuazione, perché subordinata al verificarsi di situazioni che la consentano, a norme dove il programma, se così si voglia denominarlo, ha concretezza che non può non vincolare immediatamente il legislatore, ripercuotersi sulla interpretazione della legislazione precedente e sulla perdurante efficacia di alcune parti di questa; vi sono pure norme le quali fissano principi fondamentali, che anche essi si riverberano sull'intera legislazione». Osserva efficacemente G. Grasso, in *La sentenza n. 1 del 1956. Sessant'anni dopo*, Rivista AIC, 1/2017, 5, «assegnando questa robusta caratterizzazione alle norme programmatiche, la Corte realizzò quell'auspicio che qualche anno prima Crisafulli aveva suggerito e cioè di garantire davvero la normatività della Costituzione nella sua interezza, contro quella tendenza, "assai diffusa nella prassi amministrativa e troppo spesso persino nella giurisprudenza", con cui "si verrebbe a mutilare arbitrariamente la Costituzione di una sua parte essenziale". E Carlo Mez-

e l'affidamento alla Repubblica de «l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale»; analoghe considerazioni possono svolgersi nei riguardi del principio di uguaglianza sostanziale sancito all'art. 3, comma 2, il quale affida espressamente alla Repubblica il compito di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale. Anche in questo caso, dunque, non una mera dichiarazione programmatica, ma un impegno concreto[11].

È questo il punto in cui si interseca il problema della discrezionalità del legislatore. Sul tema, se si osserva una delle prime decisioni della Corte costituzionale (n. 28/1957) si apprende che «...le scelte del legislatore sarebbero discrezionali allorché operino in un campo rispetto al quale la Corte stessa ritiene che le regole costituzionali non orientino verso alcuna soluzione. Quindi, sarebbe l'indifferenza della Costituzione a qualificare le norme impugnate come espressione di discrezionalità legislativa»[12]. In altri termini, ragionando *a contrario*, ciò significa che nel caso in cui la Carta costituzionale invece "tracci una linea", il legislatore sarà tenuto a seguirla. Sotto questo profilo, pertanto, poiché è la stessa Carta ad attribuire al dovere di solidarietà sociale il crisma della inderogabilità, i principi di solidarietà e uguaglianza non possono che imporsi di conseguenza al legislatore[13].

Di tale sistema di valori sono espressione i diritti sociali, cioè "diritti a prestazione", inviolabili e inalienabili, che richiedono necessariamente un intervento del legislatore ai fini della loro attuazione[14] e rinvengono la loro essenza nella pari dignità sociale

---

zanotte, nel 1984, rilevò che, con la sentenza n. 1 del 1956, la Corte aveva "ricomposto l'unità formale della Costituzione", contribuendo, con l'affermazione dell'obbligatorietà delle norme programmatiche, a rendere la Costituzione davvero vincolante per tutti gli attori politico istituzionali». Sul punto, v. M. Luciani, *Le norme programmatiche e la sentenza n. 1 del 1956 della Corte costituzionale*, in AA.VV., *La magistratura ordinaria nella storia dell'Italia unita*, Torino, Giappichelli, 2012, 75-85; A. Anzon, *L'"inefficacia giuridica" di norme "programmatiche"*, in *costituzionalismo.it*, n. 2/2004; V. Crisafulli, *La Costituzione e le sue disposizioni di principio*, Milano, Giuffrè, 1952, *passim*.

[11] L. Carlassare, *Priorità costituzionali e controllo sulla destinazione delle risorse*, in *Costituzionalismo.it*, 1/2013, 3 s.

[12] P. Costanzo, *Legislatore e Corte costituzionale. Uno sguardo d'insieme sulla giurisprudenza costituzionale in materia di discrezionalità legislativa dopo cinquant'anni di attività*, in *giurcost.org*, 8.

[13] Osserva F. Pallante, *Dai vincoli 'di' bilancio ai vincoli 'al' bilancio*, in *Giur. cost.*, VI, 2016, 2516, «Introdurre un diritto in una Carta costituzionale significa porre un vincolo alla discrezionalità politica, che da quel momento deve predisporre gli apparati necessari a far fronte alle esigenze riconducibili a quel diritto».

[14] A. Baldassarre, *Diritti sociali*, in Id., *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, Giappichelli, 1997, 214 ss., distingue ulteriormente tra diritti sociali *incondizionati* e *condizionati*. I primi sono direttamente esigibili e «per il solo fatto del loro riconoscimento nella Costituzione, accedono automaticamente ai rapporti giuridici cui si riferiscono, lasciando al giudice, in caso di conflitto tra le parti, il compito di determinare il *quantum*»; i secondi, invece, dipendono «...dall'esistenza di un "presupposto di fatto condizionante", ossia strutture organizzative o istituzioni appositamente deputate all'erogazione delle prestazioni relative, in mancanza delle quali, ferma la garanzia del *se* e del *quid*, resta inevaso il *come*

riconosciuta dalla Repubblica, che si impegna «a rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e la partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese»[15].

Dal momento che i diritti sociali sono considerati diritti fondamentali[16], e «...un diritto "fondamentale" costituisce un limite "invalicabile" alla discrezionalità del legislatore che è tenuto a renderlo effettivo»[17], si ricava in definitiva che «la Costituzione intera s'impone al legislatore, come insegnava Vezio Crisafulli»[18]. Da qui si comprende l'evoluzione recente dei diritti fondamentali anche in funzione di «...valori metalegislativi, riconosciuti dalla Costituzione quali istanze assiologiche di controllo delle scelte del diritto positivo, [che] diventa un criterio guida sia per il legislatore, sia per il giudice costituzionale che nel bilanciamento dei valori deve ritenerlo, pur all'interno del diritto positivo e senza creare categorie di valori tiranni, tendenzialmente prevalente»[19].

I diritti sociali sono comunemente indicati come "diritti finanziariamente condizionati"[20] dalla disponibilità delle risorse necessarie alla loro attuazione, sebbene vi sia chi contesta questa qualificazione poiché, in definitiva, tutti i diritti "costano"[21] e, dunque, «sarebbe più corretto qualificare tutti i diritti come risorse giuridicamente scarse (nel senso che il loro godimento non è illimitato), condizionate alla disponibilità di risorse economicamente scarse (nel senso che sono le decisioni di bilancio che determinano le opportunità di godimento dei diritti)»[22].

---

e il *quando*», così A. Morrone, *Crisi economica e diritti. Appunti per lo stato costituzionale in Europa*, in *Quaderni costituzionali*, n. 1/2014, 87, (in nota). Più ampiamente sul tema, M. Benvenuti, *Diritti sociali*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Aggiornamento, Torino, Utet, 2012, 270 s.

[15] Art. 3, c. 2, Cost.

[16] P. Costanzo, *op. cit.*, 8.

[17] L. Carlassare, *Bilancio e diritti fondamentali: i limiti "invalicabili" alla discrezionalità del legislatore*, in *Giur. cost.*, VI, 2016, 2339.

[18] *Ibidem.*

[19] A. Carosi, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, cit., 6.

[20] Corte cost., sentenze n. 247 e 19 del 1992; 40 del 1991; 455 e 396 del 1990. Cfr. A. Brancasi, *Diritto alla salute e contenimento della finanza pubblica*, in *fondazioneforensefirenze.it*, 9 s. Sulla nozione di diritti sociali "condizionati", per tutti, v. C. Colapietro, *La giurisprudenza costituzionale nella crisi dello stato sociale*, Padova, Cedam, 1996, 370 ss.

[21] Massimo Luciani, ad esempio, contesta in radice l'esistenza di una categoria di diritti "finanziariamente condizionati", nonché la possibilità di attribuire ai diritti sociali caratteristiche strutturali differenti rispetto ai diritti di libertà e ai diritti politici. Cfr. M. Luciani, *Sui diritti sociali*, in *Studi in onore di Manlio Mazziotti Di Celso*, Padova, Cedam, 1995, vol. II, 118 ss.

[22] M. Luciani, *Diritti sociali e livelli essenziali delle prestazioni pubbliche nei sessant'anni della Corte costituzionale*, Relazione al Convegno "Per i sessant'anni della Corte costituzionale", Roma, 19-20 maggio 2016, presso la sede della Corte costituzionale, in *Riv. AIC*, 3/2016, 8.

Nonostante tale precisazione, quella dei diritti sociali è stata la categoria che, espressione significativa del *welfare state*, negli anni si è dovuta confrontare maggiormente col problema della spesa pubblica, di cui peraltro è considerata la principale causa di 'esplosione'. La necessità di conciliare le esigenze di bilancio con l'effettività di tali diritti ha determinato, di conseguenza, il ricorso nel tempo a molteplici tecniche argomentative e decisorie da parte della Corte costituzionale in ordine alla giustiziabilità di tali diritti. Tra queste vi è il concetto di "nucleo incomprimibile" del diritto.
Limitandosi alle pronunce più recenti, la sentenza n. 103 del 2018, ad esempio, se da una parte precisa che il diritto alla salute[23] subisce i condizionamenti che il legislatore incontra nel distribuire le risorse finanziarie disponibili, dall'altra sancisce che di tale diritto non deve mai essere compromessa la garanzia del suo "nucleo essenziale"[24]. Si tratta di uno degli strumenti attraverso cui la Corte costituzionale ha inteso riservarsi la possibilità di sindacare la discrezionalità delle scelte legislative in punto di attuazione del diritto[25]. Rimaneva il problema di determinare con esattezza i confini e il "contenuto minimo essenziale" di tale nucleo[26], che deve essere sempre garantito,

[23] L'unico diritto, si badi, ad essere indicato come "fondamentale" dalla Costituzione (art. 32, comma 1).

[24] Corte cost., sent. n. 103/2018, *cons. dir.* n. 6.4.1. È significativa, a riguardo, la sentenza della Corte cost., n. 80/2010. In quell'occasione, la Corte è stata chiamata a pronunciarsi sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, commi 413 e 414, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2008). Le disposizioni censurate avevano soppresso il trattamento in deroga previsto dall'art. 40 della legge 27 dicembre 1997, n. 49, che assicura l'integrazione scolastica degli alunni disabili con interventi adeguati al tipo e alla gravità dell'handicap. In particolare, la norma consente ampia flessibilità funzionale e organizzativa delle classi, ma soprattutto la possibilità, in presenza di handicap particolarmente gravi, di assumere insegnanti di sostegno con contratto a tempo determinato, in deroga al rapporto docenti-alunni indicato al comma 3 della suddetta disposizione. L'Avvocatura dello Stato aveva ribadito che, in materia di tutela dei disabili, è rimesso al legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, l'individuazione degli strumenti più idonei a tal fine, non potendo ciò essere richiesto alla Corte stessa. Una discrezionalità che si estende – ad avviso della difesa – nel bilanciamento dei diversi interessi coinvolti (diritto allo studio del disabile *versus* contenimento della spesa pubblica), soprattutto in una cornice di tutela variegata (richiamando, a tal fine, gli artt. 12, 13 e 14, della legge 5 febbraio 1992, n. 104 – Legge-quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale e i diritti delle persone handicappate). In sintesi, dunque, «tale molteplicità di interventi (...) non può comportare che la persona disabile abbia "il diritto a vedersi attribuito un insegnante di sostegno per un numero di ore predeterminato", dovendo l'amministrazione provvedere in tal senso tenendo conto anche delle risorse economiche disponibili». Nonostante tali argomentazioni, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle norme censurate argomentando, da un lato, sul criterio della discrezionalità del legislatore che «non ha carattere assoluto e trova un limite nel (...) rispetto di un nucleo indefettibile di garanzie per gli interessati». Nel caso concreto, le norme impugnate avevano inciso proprio su questo nucleo indefettibile di garanzie che la Corte ha precisato essere un limite invalicabile all'intervento normativo discrezionale del legislatore. Sotto altro profilo, la Corte ha affermato che la fissazione di un limite massimo al numero degli insegnanti di sostegno e la soppressione della riserva che consente di assumerne in deroga, non trovavano alcuna giustificazione e si dimostravano, pertanto, irragionevoli.

[25] A. Mangia, *I diritti sociali tra esigibilità e provvista finanziaria*, cit., 11.

[26] Corte cost., sentenze n. 10 del 2010, 91/2004, 252 e 180 del 2001, 457 del 1998, 304 del 1994 e 184 del 1993.

nonché il suo fondamento costituzionale. Questo compito è stato svolto dalla dottrina e dalla Corte costituzionale, le quali hanno individuato il "nucleo intangibile" nei "livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali", di cui all'art. 117, c. 2, lett. *m*) della Costituzione[27]. L'adozione di tale riferimento, tuttavia, non è esente da problemi se si considera l'odierno scarso rilievo dei livelli essenziali delle prestazioni e la sporadicità degli interventi finalizzati ad aggiornarli, la possibilità di essere derogati *in pejus* e i conflitti che l'esercizio della competenza normativa trasversale in materia di livelli essenziali delle prestazioni pone rispetto alle altre competenze, soprattutto in riferimento all'ambito regionale[28], oltre all'insita vaghezza anche della locuzione "livello essenziale" che, «...anche quando non nasconde una tutela del solo contenuto minimo, ci rivela che è nella potestà del legislatore stabilire quale debba essere il livello che si può considerare essenziale»[29]. Al di là di tali debolezze, rimangono impregiudicati gli effetti di questa ricostruzione, in base alla quale il finanziamento dei "diritti incomprimibili" (o perlomeno del loro "nucleo" essenziale) sfugge ai condizionamenti connessi alle esigenze di bilancio e si impone al legislatore, limitandone di fatto la discrezionalità.

Rimane da chiarire, a questo punto, se la categoria dei "diritti incomprimibili" sia coincidente con quella dei diritti fondamentali oppure «siano "incomprimibili" (...) quei diritti (più correttamente: quei singoli aspetti o profili dei diritti) che sono stati identificati come tali dallo stesso decisore pubblico»[30]. Se si accogliesse quest'ultima ipotesi, da un lato sarebbe preservato il finanziamento dei diritti, ma dall'altro si rimetterebbe alla discrezionalità del legislatore la selezione di tali diritti, spostando di fatto il problema a monte. Per questa ragione, sembra preferibile accogliere la prima ipotesi, supportata da alcune evidenze: se si assume che «la "incomprimibilità" non sia nozione diversa dalla "intangibilità" e che quando si proclama l'intangibilità, ad esempio del "nucleo" di

---

[27] Corte costituzionale, *Diritti sociali e vincoli di bilancio*, marzo 2015, 23. Cfr. F. Pallante, *Dai vincoli 'di' bilancio ai vincoli 'al' bilancio*, cit., 2514: «questo è ciò che la scienza giuridica ha variamente denominato "nocciolo duro", "contenuto minimo", "livello essenziale", "soglia invalicabile", "elemento incomprimibile", "nucleo indefettibile" ecc. dei princìpi costituzionali; una nozione che oggi risulta positivizzata nell'art. 117, comma 2, lett. *m*), Cost...». Tuttavia, osserva criticamente A. Mangia, *op. cit.*, 12, «...il 'nucleo essenziale' non è il riconoscimento di una parte intangibile del diritto, definibile 'a priori' rispetto alle scelte del legislatore: piuttosto è un controlimite alla discrezionalità (...) creato dalla Corte per condurre un sindacato più stretto rispetto a quello che sarebbe praticabile in termini di pura ragionevolezza. Sicché, se alla fine il 'nucleo intangibile' è ciò che di volta in volta la Corte ritiene esser tale nella sua opera di controllo, il rischio è che, ad onta di quanto si ritiene, ciò che deve essere ascritto al 'nucleo intangibile' possa mutare nel tempo, innanzi tutto perché a mutare drammaticamente – come sta avvenendo – può essere il contesto in cui questa dottrina si trova ad operare».

[28] Corte costituzionale, *Diritti sociali e vincoli di bilancio*, cit., 27-28.

[29] I. Ciolli, *I diritti sociali al tempo della crisi economica*, in *Costituzionalismo.it*, 3/2012, 15.

[30] M. Luciani, *Laterna magika. I diritti "finanziariamente condizionati"*, cit., 657.

tutti i diritti della persona umana (...) si dica sostanzialmente la stessa cosa»[31], si può osservare che la Corte costituzionale aveva già affermato che l'imposizione di sacrifici alle situazioni giuridiche dei singoli, dovuti al contesto di crisi economica, incontrava il limite del "nucleo intangibile dei diritti fondamentali della persona umana"[32]. Si dichiarava, dunque, l'esistenza di una sfera non comprimibile dei diritti fondamentali, che agirebbe alla stregua di un controlimite nei confronti delle esigenze di bilancio[33].

3. Il secondo limite: la sussistenza di "spese" costituzionalmente doverose, da finanziare prioritariamente

Se si conviene sull'esistenza di diritti "fondamentali" di derivazione costituzionale che, in quanto tali, «...devono essere riconosciuti a prescindere dalla situazione politica – o economica – concreta»[34], considerato che i diritti sociali sono diritti fondamentali nei termini precisati sopra, rimane da chiarire se e quali effetti tali diritti determinino sulla discrezionalità del legislatore nelle scelte di bilancio.
Si è fatto cenno in precedenza di come il problema della 'limitatezza' delle risorse sia in verità una questione di distribuzione, piuttosto che di misura totale. **È** stato osservato, infatti, che «le risorse finanziarie non sono di per sé un dato oggettivo, ma semplicemente una variabile indipendente: certamente le risorse complessive sono limitate, potremmo dire, in natura, ma non è questa limitazione che (...) rileva, bensì quella derivante dal modo in cui le risorse complessive vengono distribuite tra impiego privato e pubblico nonché, nell'ambito delle risorse attribuite ai pubblici poteri, tra i vari interessi pubblici»[35]. Se ciò è vero, si tratta di comprendere allora se sussistono per il legislatore dei vincoli in ordine a questa distribuzione, stante l'obbligo osservato in precedenza di attribuire effettività ai diritti sociali. Posto in questi termini, **è evidente come** il problema intersechi ancora una volta l'ambito della discrezionalità del legislatore. In merito, può condividersi l'idea che «...i richiami all'effettività dei diritti la cui affermazione deve assumere contenuto concreto e non ridursi a mera proclamazione, all'obbligo del legislatore di predisporre strumenti idonei per realizzare i diritti costituzionali e al limite

[31] *Ibidem.*

[32] Corte cost., sent. n. 222/2013, *cons. dir.*, n. 8.

[33] C. Salazar, in *Crisi economica e diritti fondamentali* – Relazione al XXVIII Convegno Annuale dell'AIC, in *rivistaaic.it*, 4/2013, 10, sostiene che quello di "nucleo essenziale" sia un concetto sfuggente, definibile in linea di massima come «la soglia al di sotto della quale la programmazione politica e la gestione amministrativa dei diritti non possono scendere senza scivolare nella patologia costituzionale, restando in astratto possibile che la concretizzazione del diritto si innalzi».

[34] A. Mangia, *I diritti sociali tra esigibilità e provvista finanziaria*, cit., 2.

[35] A. Brancasi, *op. cit.*, 3.

invalicabile imposto alla sua discrezionalità dalla natura fondamentale di un diritto, raddrizzano convinzioni ancora diffuse in ordine alla libertà assoluta del legislatore nell'allocazione delle risorse»[36]. In effetti, tali convinzioni sembrano essere state definitivamente "raddrizzate" dalla sentenza costituzionale n. 275 del 2016, avendo chiarito che «il nucleo incomprimibile dei diritti (...) costituisce una spesa costituzionalmente doverosa, garantita dalla primazia rispetto ad altri interventi non assistiti da analoga priorità»[37]. Di conseguenza, «le risorse (...) devono essere destinate innanzitutto a rendere effettivo il godimento dei diritti; solo dopo questa "doverosa erogazione", sarà consentito destinare risorse alle spese facoltative»[38]. In relazione alla fase allocativa, dunque, è chiaro il limite alla discrezionalità del legislatore, limite di derivazione costituzionale poiché connesso alla necessità di soddisfare i diritti sociali – 'fondamentali', come precisato sopra – prioritariamente rispetto a tutti gli altri. Una discrezionalità in quest'ambito che può (e deve) essere valutata dalla Corte costituzionale, altrimenti «...questo tendenziale *favor* per i diritti sociali sarebbe di fatto vanificato se le scelte economiche effettuate a monte costituissero un "a priori" intangibile»[39]. La Corte, del resto, sul punto si è espressa chiaramente affermando che «...l'evoluzione legislativa in materia finanziaria ha presentato sovente fattispecie (...) in cui anche attraverso i semplici dati numerici contenuti nelle leggi di bilancio e nei relativi allegati possono essere prodotti effetti novativi dell'ordinamento. Questi ultimi costituiscono scelte allocative di risorse, suscettibili di sindacato in quanto rientranti "nella tavola complessiva dei valori costituzionali, la cui commisurazione reciproca e la cui ragionevole valutazione sono lasciate al prudente apprezzamento di questa Corte" (sentenza n. 260 del 1990)»[40]. Si tratta, in sostanza, dell'applicazione di quel consolidato orientamento della giurisprudenza costituzionale secondo cui, nella materia finanziaria, non esiste «un limite assoluto alla cognizione del giudice di costituzionalità delle leggi. Al contrario, ritenere che [il sindacato sulla materia] sia riconosciuto in Costituzione non può avere altro significato che affermare che esso rientra nella tavola complessiva dei valori costituzionali, [cosicché] non si può ipotizzare che la legge di approvazione del bilancio (...) o qualsiasi altra legge incidente sulla stessa costituiscano una zona franca sfuggente a qualsiasi sindacato del giudice di costituzionalità, dal momento che non vi può essere alcun valore costituzionale la cui attuazione possa essere ritenuta esente

[36] L. Carlassare, *Bilancio e diritti fondamentali: i limiti "invalicabili" alla discrezionalità del legislatore*, cit., 2340.

[37] A. Carosi, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, cit., 11, in nota.

[38] L. Carlassare, *op. cit.*, 2340 s.

[39] A. Carosi, *op. cit.*, 6.

[40] Corte cost., sent. n. 10/2016, *cons. dir.*, n. 2.

dalla inviolabile garanzia rappresentata dal giudizio di legittimità costituzionale»[41]. Da qui, la necessità ravvisata di un utilizzo più incisivo da parte della Corte costituzionale dei suoi poteri istruttori[42]. È stato giustamente osservato che «la timidezza della Corte costituzionale nel ricorso ai suoi poteri istruttori appare criticabile. Lo era prima della novella costituzionale del 2012 e lo è ancor di più dopo di essa, perché l'introduzione in Costituzione del principio dell'equilibrio del bilancio apre le porte a un più robusto sindacato costituzionale delle scelte legislative»[43]. Quindi, accettato che si tratti di un sindacato necessariamente ammissibile, questo non potrà «...limitarsi ad una serie di moniti finalizzati a tutelare i principi costituzionali eventualmente incisi dalla norma finanziaria», ma potrà spingersi ora verso «...l'enunciazione di vincoli di metodo per il legislatore finanziario», ora verso l'affermazione della «doverosità, da parte del legislatore, di assumere ulteriori disposizioni dirette al ripristino dell'equilibrio o della situazione di garanzia dei diritti sociali eventualmente lesi»[44].

4. I limiti del sindacato costituzionale sulla discrezionalità del legislatore e gli strumenti utilizzati dalla Corte per censurare le scelte del legislatore senza violare il principio di separazione dei poteri: "ragionevolezza" e uso dei principi dell'"equilibrio dinamico" del bilancio e della "continuità degli esercizi"

Appurata la sussistenza di vincoli di natura costituzionale che dovrebbero guidare il legislatore nella distribuzione delle risorse (si ricorda, da destinare in via prioritaria al soddisfacimento dei diritti sociali e con un ordine di grandezza sufficiente a finanziare almeno il nucleo essenziale dei diritti in questione) rimane da affrontare il ruolo della Corte costituzionale. È del tutto evidente, infatti, che se il legislatore non provvede a dare effettività ai diritti costituzionali a prestazione, il problema della 'attuazione' della Costituzione diviene quello della sua 'applicazione', ambito rimesso alla competenza

[41] *Ibidem*. L'inciso è tratto alla sentenza n. 260 del 1990. In senso sostanzialmente conforme, sentenze n. 188 del 2015 e 70 del 2012.

[42] Cfr. M. Luciani, *Diritti sociali e livelli essenziali delle prestazioni pubbliche nei sessant'anni della Corte costituzionale*, cit., 10 s. Osserva sul punto M. Massa, *Discrezionalità, sostenibilità, responsabilità nella giurisprudenza costituzionale sui diritti sociali*, in *Quaderni costituzionali*, 1/2017, 84: «...presso la Corte il tema dell'istruttoria economica resta aperto e controverso: è indubbia la ritrosia della Corte ad affrontarlo in termini espliciti e formali; forse anche perché scegliere d'ufficio, *ex ante*, interlocutori, temi e quesiti può determinare condizionamenti al momento della decisione, nei confronti dei quali è naturale che i giudici abbiano una certa circospezione».

[43] M. Luciani, *Laterna magika. I diritti "finanziariamente condizionati"*, cit., 655.

[44] A. Carosi, *op. cit.*, 7.

della Corte[45]. Per tale motivo, sarà utile qualche breve cenno sulle principali tecniche argomentative e decisorie utilizzate dalla giurisprudenza costituzionale in ordine alla giustiziabilità di tali diritti prima di soffermarsi sull'utilizzo ultimo dei principi dell'equilibrio dinamico del bilancio e di quello della continuità degli esercizi.

Il tema è delicato e sembra forse troppo semplice affermare *tout court* che per le spese che corrispondono a diritti di prestazione sanciti dalla Costituzione «non c'è politica (e quindi nemmeno dipendenza da *interpositio* di valutazioni discrezionali del legislatore), ma solo giurisdizione in nome della Costituzione»[46]. La questione, in verità, investe sia il rispetto della separazione dei poteri, sia le ingerenze – precluse – della Corte costituzionale nelle decisioni politiche del legislatore.

In quest'ambito, la Corte si muove su un terreno assai sdrucciolevole poiché opera al confine tra ciò che le è consentito e ciò che le è vietato. Eppure, si tratta di un confine al quale forse è concessa una qualche limitata mobilità. In primo luogo, nonostante i noti limiti stabiliti all'art. 28 della legge 11 marzo 1953, n. 87[47], «il classico principio di separazione, lungi da essere chiaramente espresso, è anche a più riprese contraddetto sia a vantaggio del principio collaborativo, sia per la non perfetta corrispondenza tra poteri e funzioni. Ciò non significa (...) che la disarticolazione del potere (orizzontale e verticale) (...) non costituisca un principio di struttura dell'ordinamento costituzionale italiano, ma che in fondo non esistono funzioni ontologicamente proprie dei vari poteri ed organi...»[48]. In secondo luogo, la stessa Corte costituzionale, nell'*obiter dictum* della sentenza n. 16 del 1978, dedicata ai problemi dell'ammissibilità del referendum abrogativo, aveva affermato che «la cosiddetta discrezionalità legislativa non esclude il sindacato degli arbìtri del legislatore, operabile da questa Corte in rapporto ai più vari parametri»[49]. Una "libertà" di giudizio che, tuttavia, era destinata a scemare sotto la presidenza di Leopoldo Elia «...a partire dalla quale i dispositivi d'inammissibilità diventano più visibili e tendono a chiudere le questioni dalle quali la Corte crede di doversi ritrarre a motivo della discrezionalità del legislatore. Da questo punto di vista può non essere rilevante ricorrere ad un criterio statistico per accertare la grandezza

[45] Cfr. A. Mangia, *op. cit.*, 7.

[46] G. Zagrebelsky, *Problemi in ordine ai costi delle sentenze costituzionali,* in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c. della Costituzione,* atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, nei giorni 8 e 9 novembre 1991, Milano, Giuffrè, 1993, 24.

[47] La legge, riguardante le "Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale", dispone all'articolo in parola che: «Il controllo di legittimità della Corte costituzionale su una legge o un atto avente forza di legge esclude ogni valutazione di natura politica e ogni sindacato sull'uso del potere discrezionale del Parlamento».

[48] P. Costanzo, *Legislatore e Corte costituzionale. Uno sguardo d'insieme sulla giurisprudenza costituzionale in materia di discrezionalità legislativa dopo cinquant'anni di attività*, cit., 6.

[49] Corte cost., sent. n. 16/1978, *cons. dir.* n. 5.

del fenomeno rispetto al perdurare di decisioni d'infondatezza: più interessante è che tali dispositivi prendano piede, lasciando intravedere una correzione di prospettiva da parte della Corte nei confronti dei suoi rapporti con il legislatore, che potrebbe configurarsi almeno sul piano teorico come un arretramento della linea del sindacato di costituzionalità»[50].

Questo cambio di impostazione si è riflesso ovviamente anche sulle pronunce relative ai diritti sociali e alla loro tutela. In principio, infatti, la Corte costituzionale ricorreva in maniera più ampia alle sentenze additive di prestazione (le famose "sentenze che costano"). Tramite queste sentenze si instaurava una "alleanza" tra la Corte e i giudici, i quali potevano trarre la regola da applicare al caso a essi sottoposto dal principio individuato nel dispositivo della sentenza prima dell'intervento del legislatore (di cui, peraltro, non vi era garanzia di pronta attivazione; anzi, il Parlamento poteva essere indotto a restare inerte proprio perché una regola idonea a ripianare il vuoto era stata comunque trovata), per colmare il vuoto prodotto all'annullamento. In questi casi, dunque, la giurisdizione svolgeva (almeno parzialmente) una funzione produttiva di diritto[51].

Successivamente, davanti alle modulazioni di spesa compiute dal soggetto pubblico e più volte portate all'attenzione della Corte costituzionale, questa ha preferito optare per sentenze additive di garanzia[52] ovvero per quelle additive a dispositivo generico con cui si evita di entrare nella sfera ritenuta di pertinenza del legislatore, ma non si rinuncia a "somministrare"[53] un principio destinato a orientare il legislatore e a offrire intanto un supporto al giudice per la risoluzione del caso concreto[54].

Ancora oltre, le sentenze "di spesa" della Corte costituzionale e le sue varianti sono divenute più sporadiche, «mentre formule come "diritti condizionati", "principio di gradualità delle riforme onerose", "limitatezza delle risorse disponibili", "valore dell'equilibrio finanziario", da allora costellano le decisioni con cui la Corte circoscrive la propria possibilità di annullare le scelte legislative sui diritti "costosi" ai soli casi in cui esse manifestino una palese irragionevolezza, arbitrarietà, incongruenza, etc. e/o qualora incidano sul nucleo minimo/essenziale del diritto di volta in volta in gioco»[55]. Dunque, un *self restraint* evidente rispetto alle prime pronunce, supportato dall'uso ricorrente della 'gradualità'[56] e del 'bilanciamento', sebbene vi sia stato in passato chi ha cen-

---

[50] P. Costanzo, *op. cit.*, 10.

[51] C. Salazar, *Crisi economica e diritti fondamentali*, cit., 8.

[52] Corte costituzionale, *Diritti sociali e vincoli di bilancio*, 15.

[53] Corte cost., sent. n. 205 del 1991.

[54] P. Costanzo, *op. cit.*, 14.

[55] C. Salazar, *op. cit.*, 8.

[56] Risale agli anni '70 l'utilizzo del principio di gradualità, in base al quale la Corte aveva assunto le esi-

surato questa impostazione, ritenendo impossibile confrontare i "diritti" con le "risorse finanziarie" o perché i diritti possono essere condizionati solamente da altri diritti (e il bilancio, sotto questo aspetto, non è un principio, ma un semplice "fatto")[57] oppure perché il fine (il soddisfacimento dei diritti sociali) non può essere posto sullo stesso piano del mezzo[58].

Più di recente, l'esigenza di comporre la dicotomia tra vincoli finanziari e garanzia dei diritti fondamentali si è fatta ancora più forte a seguito della crisi finanziaria: da un lato, le crescenti istanze dei cittadini, dall'altra, la necessità di rispettare i numerosi vincoli di finanza pubblica di derivazione sovranazionale sorti nel frattempo. In questo scenario, si è intensificata la ricerca da parte della Corte di formule di bilanciamento che rendessero possibile una convivenza tra il principio della sostenibilità economica e quello della incomprimibilità di alcune prestazioni sociali. La soluzione, in prima battuta, è stata quella di operare una più rigorosa valutazione della "ragionevolezza" delle scelte del legislatore[59]. Ragionevolezza che, rapportata ai diritti sociali, ammetteva la compressione di tali diritti se «eccezionale, transeunte, non arbitraria, consentanea allo scopo prefissato, nonché temporalmente limitata»[60]. Tuttavia, una soluzione non soddisfacente se, come sostenuto sopra, si ammette l'esistenza di "spese costituzio-

genze di bilancio come presupposto della necessaria graduazione degli interventi legislativi che costano. Cfr. Corte cost., sent. n. 128 e 57 del 1973. Più recentemente, sent. n. 219 del 1998 e 240 del 1990, in materia pensionistica.

[57] Per tale motivo, C. Pinelli, *Diritti sociali condizionati, argomento delle risorse disponibili, principio di equilibrio finanziario*, in A. Ruggeri (a cura di), *La motivazione delle decisioni della Corte costituzionale*, Torino, Giappichelli, 1994, 269 ss., lo considera un «falso bilanciamento». Cfr. anche V. Onida, *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Milano, Giuffré, 1969, 456 s., per il quale l'equilibrio tra le entrate e le uscite del bilancio non può essere considerato un principio, ma piuttosto un obiettivo di politica finanziaria, come precisato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 1/1966.

[58] M. Luciani, *Sui diritti sociali*, cit., 100, parla a riguardo di «bilanciamento ineguale».

[59] Il controllo sulla ragionevolezza delle scelte del legislatore in ordine alla distribuzione delle risorse pubbliche riposa sul noto criterio della "riserva del possibile e del ragionevole" (*Vorbehalt des Möglichen oder des Vernünftingen*). «Il criterio secondo il quale "lo Stato può garantire soltanto ciò che l'individuo può ragionevolmente pretendere dalla società", è stato elaborato dal *Bundesverfassungsgericht* a partire dalla sent. del 3 agosto 1972 in materia di numero chiuso», A. Morrone, *Crisi economica e diritti. Appunti per lo stato costituzionale in Europa*, cit., 90 (in nota). Più chiaramente, «...la riserva del possibile può essere intesa quale restrizione o limitazione ad un minimo esistenziale (fino a un *minimo*) di diritti fondamentali sociali originari *(originären Leistungsansprüche).* Perciò, è solamente al di fuori dell'ambito di protezione di tale *minimo* – "innegoziabile" nel dibattito politico – che i limiti o restrizioni si giustificano costituzionalmente qualora e finché non vi sia bilancio di previsione o politiche pubbliche che lo comprendano, indicando democraticamente quali prestazioni sociali debbano essere sostenute dalla società», così R. Perlingeiro, *La "riserva del possibile"* (vorbehalt des möglichen) *costituisce un limite all'intervento giurisdizionale nelle politiche pubbliche sociali?*, in *giust.amm*, 11-2014, 13 s.

[60] Corte cost., sentenze n. 304 del 2013, 310 e 223 del 2012, 299 del 1999 e 245 del 1997.

nalmente doverose"[61]. Inoltre, l'utilizzo del criterio della ragionevolezza non sempre è possibile, ma dipende fondamentalmente dalle diverse tipologie di ricorsi che investono la Corte (diretto o incidentale)[62]. In particolare, nel giudizio di legittimità costituzionale in via principale, i parametri che possono essere evocati dalle Regioni attengono esclusivamente al riparto di competenze e quindi, in tale tipo di giudizio, difficilmente potrà trovare adeguato spazio la valutazione della ragionevolezza[63], al contrario dei giudizi in via incidentale nei quali, invece, i parametri evocabili sono maggiori.
Lo snodo cruciale si è avuto con le note sentenze n. 70 del 2015[64] e soprattutto la n. 275 del 2016, in cui può leggersi l'ormai celebre affermazione: «*È la garanzia dei diritti incomprimibili ad incidere sul bila*ncio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione»[65]. Dopo di questa, è stato inaugurato un filone di pronunce volte a ribadire tale principio e garantire la concreta soddisfazione dei diritti sociali anche a scapito dell'equilibrio "statico" dei conti pubblici con l'impiego, attraverso il meccanismo della rimessione incidentale, di altri parametri costituzionali come la ragionevolezza e il buon andamento, accanto al consolidato concetto di "nucleo incomprimibile" dei diritti[66]. Così, a titolo di esempio, la sentenza n. 192 del 2017[67], oltre a sancire che dei diritti

---

[61] L. Carlassare, *Priorità costituzionali e controllo sulla destinazione delle risorse*, in *costituzionalismo.it*, 1/2013, *passim*.

[62] Corte cost., sentenza n. 79/2018, *cons. dir.* n. 5.1: «La giurisprudenza costituzionale è costante (da ultimo, sentenze n. 13 del 2017, n. 287, n. 251 e n. 244 del 2016) nell'affermare che le Regioni possono evocare parametri di legittimità costituzionale diversi da quelli che sovrintendono al riparto di competenze fra Stato e Regioni, solo a due condizioni: quando la violazione denunciata sia potenzialmente idonea a riverberarsi sulle attribuzioni regionali costituzionalmente garantite (sentenze n. 8 del 2013 e n. 199 del 2012) e quando le Regioni ricorrenti abbiano sufficientemente motivato in ordine alla ridondanza della lamentata illegittimità costituzionale sul riparto di competenze, indicando la specifica competenza che risulterebbe offesa e argomentando adeguatamente in proposito (sentenze n. 65 e n. 29 del 2016, n. 251, n. 189, n. 153, n. 140, n. 89 e n. 13 del 2015)».

[63] Corte costituzionale, *Diritti sociali e vincoli di bilancio*, cit., 18.

[64] In tema di meccanismo perequativo delle pensioni, il blocco disposto dallo Stato è stato ritenuto incostituzionale perché la legge «si [è] limita[ta] a richiamare genericamente la "contingente situazione finanziaria", senza che emerg[esse] dal disegno complessivo la necessaria prevalenza delle esigenze finanziarie sui diritti oggetto di bilanciamento». Così Corte cost., sent. n. 70/2015, *cons. dir.* n. 10.

[65] Corte cost., sent. n. 275/2016, *cons. dir.* n. 11. Si tratta di una sentenza ampiamente commentata; tra tutti, I. Ciolli, *La Corte "smonta", ma non troppo, la dottrina più recente sui diritti sociali "condizionati". Note a margine della sentenza n. 275 del 2016*, in *Riv. giur. del lavoro e della previdenza sociale*, 3/2017; E. Furno, *Pareggio di bilancio e diritti sociali: la ridefinizione dei confini nella recente giurisprudenza costituzionale in tema di diritto all'istruzione dei disabili*, in *nomos-leattualitaneldiritto.it*, 1/2017; A. Longo, *Una concezione del bilancio costituzionalmente orientata: prime riflessioni sulla sentenza della Corte costituzionale n. 275 del 2016*, in *federalismi.it*, 10/2017; A. Lucarelli, *Il diritto all'istruzione del disabile: oltre i diritti finanziariamente condizionati*, in VI, 2016, 2343 ss.

[66] A. Carosi, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, cit., 11.

[67] Corte cost., sent. n. 192/2017, *cons. dir.* n. 9.2.4.

fondamentali deve essere garantito il nucleo essenziale, aggiunge l'ulteriore considerazione in merito al rapporto tra (sufficiente) quantificazione delle risorse e realizzazione degli obiettivi, espressione del fondamentale principio del buon andamento dell'amministrazione di cui all'art. 97 della Costituzione, che risulta leso se la «...percentuale di riduzione pregiudica l'utilizzazione del minuscolo finanziamento d'impiego conservato in ragione della intrinseca inidoneità ad un proficuo progetto»[68]. Dello stesso tenore la sentenza n. 169 del 2017 che, dopo aver richiamato anch'essa il principio espresso nella sentenza n. 275 del 2016, ribadisce il collegamento col principio del buon andamento[69] e aggiunge un ulteriore tassello: «...ferma restando la discrezionalità politica del legislatore nella determinazione – secondo canoni di ragionevolezza – dei livelli essenziali, una volta che questi siano stati correttamente individuati, non è possibile limitarne concretamente l'erogazione attraverso indifferenziate riduzioni della spesa pubblica. In tale ipotesi verrebbero in essere situazioni prive di tutela in tutti i casi di mancata erogazione di prestazioni indefettibili in quanto l'effettività del diritto ad ottenerle "non può che derivare dalla certezza delle disponibilità finanziarie per il soddisfacimento del medesimo diritto" (sentenza n. 275 del 2016)»[70]. Dopo queste aperture e il netto cambio di impostazione dato con la sentenza n. 275 del 2016, la giurisprudenza costituzionale sembra essersi spinta ancora oltre, percorrendo una strada diversa: «incidere in via indiretta, e per così dire metodologica, sulla dinamica legislativa: così, ad esempio, rimuovendo *ex post* disposizioni illegittime e producendo "effetti doverosi" per il legislatore»[71]. Come anticipato in apertura, ciò è stato possibile grazie all'utilizzo dei concetti di "equilibrio dinamico" (o tendenziale) del bilancio e di "continuità tra gli esercizi finanziari".
Quanto al primo, si tratta di un principio formulato dalla Corte[72] che opera come «... fonte di doverosi adempimenti "riequilibratori" della legislazione, mediante i quali si

[68] *Ivi*, «...la quantificazione delle risorse in modo funzionale alla realizzazione degli obiettivi previsti dalla legislazione vigente si impone, anche in questo ambito, come canone fondamentale e presupposto del buon andamento dell'amministrazione, che deve sempre essere rispettato da parte del legislatore».

[69] Corte cost., sent. n. 169/2017, *cons. dir.* n. 9.3.2., «Questa Corte ha affermato che la programmazione e la proporzionalità tra risorse assegnate e funzioni esercitate sono intrinseche componenti del «principio del buon andamento [il quale] – ancor più alla luce della modifica intervenuta con l'introduzione del nuovo primo comma dell'art. 97 Cost. ad opera della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale) – è strettamente correlato alla coerenza della legge finanziaria», per cui «organizzare e qualificare la gestione dei servizi a rilevanza sociale da rendere alle popolazioni interessate (...) in modo funzionale e proporzionato alla realizzazione degli obiettivi previsti dalla legislazione vigente diventa fondamentale canone e presupposto del buon andamento dell'amministrazione, cui lo stesso legislatore si deve attenere puntualmente» (sentenza n. 10 del 2016)».

[70] *Ibidem*.

[71] A. Carosi, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzia dei diritti*, cit., 13.

[72] Sul concetto di equilibrio di bilancio dinamico, si vedano Corte cost., sent. n. 155 e n. 10 del 2015; n. 40 del 2014, n. 266 e n. 250 del 2013, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991.

combinano e si conciliano il potere discrezionale di allocazione delle risorse pubbliche nei bilanci e il dovere di considerare in detto contesto, anche con modalità dilazionate nel tempo, gli effetti finanziari derivanti da pronunce della Consulta non immediatamente sostenibili»[73]. In pratica, accertata da parte della Corte costituzionale la lesione della 'effettività' di un diritto fondamentale, il legislatore sarà obbligato ad agire conseguentemente in sede legislativa ovvero amministrativa, secondo i canoni del nostro ordinamento e in tempi rapidi. L'obbligo d'azione, infatti, non può essere eluso opponendo come motivazione gli "effetti dirompenti" che, in termini di finanza pubblica, deriverebbero dall'attuazione della sentenza. La Corte, infatti, ha ribadito ancora recentemente l'impossibilità di rinviare *ad libitum* le rimodulazioni derivanti dalle sue pronunce, le quali devono essere adottate tempestivamente; altrimenti, gli interessi costituzionalmente tutelati rimarrebbero nella sostanza privi di garanzia[74]. L'utilizzo del principio dell'"equilibrio dinamico" consente, in definitiva, di coniugare tempi e obblighi, considerato che gli oneri possono essere traslati sugli esercizi successivi in virtù del principio della "continuità degli esercizi finanziari"[75]. Si ottiene, così, «...la debenza da parte del legislatore di procedure di rimedio e di rettifica degli squilibri venutisi a determinare per effetto di una norma, già originariamente viziata, anche in esercizi successivi a quello in cui ne viene dichiarata l'incostituzionalità»[76]. E tale obbligo, precisa la Corte, non contrasta con la discrezionalità del legislatore in tema di politiche finanziarie; questa, infatti, è solo parzialmente circoscritta dalla doverosa conformazione alle statuizioni del giudice costituzionale. L'impiego dei due principi in parola risulta preferibile ad altre soluzioni prospettate, come quelle di una "sentenza di incostituzionalità condizionata e differita" ovvero di una sentenza "parziale"[77], sul piano della certezza del diritto. La verifica della costituzionalità di una norma, infatti, dovrebbe esulare dal comportamento del legislatore successivo alla proposizione del ricorso; comportamento che, al contrario, rileverà in relazione alla predisposizione dei correttivi. In tal modo, rimangono distinti il piano 'giuridico' della declaratoria di incostituzionalità e dei suoi effetti[78] da quello 'fattuale', legato alla volontà e ai tempi incerti

[73] A. Carosi, *op. cit.*, 13.

[74] Cfr. Corte cost., sent. n. 6/2019, *cons. in dir.*, n. 4.1.3.1.

[75] Si tratta della c.d. "continuità del bilancio", uno dei principi fondamentali della finanza pubblica in base al quale gli esercizi finanziari precedenti sono concatenati ai successivi in modo coerente.

[76] A. Carosi, *op.cit.*, 7, in nota.

[77] Nel primo caso, «la Corte potrebbe dichiarare la legge illegittima a condizione che il legislatore non abbia reperito, entro l'esercizio finanziario indicato, le risorse necessarie, con effetti annullatori decorrenti a far data dal maturarsi dell'inadempimento»; nel secondo, «[potrebbe] enunciare il "principio" dell'incostituzionalità della legge in assenza del reperimento delle risorse necessarie entro il termine indicato, con contestuale fissazione di una nuova udienza subito dopo la scadenza di tale termine. Così M. Luciani, *Diritti sociali e livelli essenziali delle prestazioni pubbliche nei sessant'anni della Corte costituzionale*, cit., 17.

[78] Al netto di soluzioni 'estreme', come nel caso della sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2016,

del legislatore. Sotto altro profilo, inoltre, l'utilizzo del principio dell'equilibrio dinamico ripara maggiormente la Corte dalle critiche in ordine a un'eventuale e indebita compressione della discrezionalità del legislatore, considerato che il principio in parola si limita piuttosto a tracciare una "priorità di intervento finanziario", «come giusto contemperamento (...) tra i precetti dell'art. 81 Cost., la salvaguardia della discrezionalità legislativa e l'effettività dei vincoli costituzionali»[79].

5. Conclusioni

In definitiva, sembra possibile individuare sostanzialmente tre tipologie di vincoli che si impongono alle scelte del legislatore nell'ambito della finanza pubblica: due "diretti" e uno "indiretto". Il primo deriva dalla presenza nella Costituzione dei cosiddetti "diritti incomprimibili", categoria nella quale rientrano i diritti sociali, che proprio in ragione della loro incomprimibilità devono essere finanziati integralmente. Tale obbligo determina di riflesso il secondo vincolo, inerente alla libertà nella distribuzione delle risorse, limitata dall'obbligo di finanziare tali diritti in via prioritaria. Il terzo vincolo, che incide "indirettamente" sulla dinamica legislativa, deriva dall'applicazione dei principi dell'equilibrio dinamico del bilancio e di continuità degli esercizi finanziari da parte della Corte costituzionale. Sul piano della tempistica, i loro effetti si spiegano in momenti diversi: i primi due si collocano nella fase della 'scelta' delle priorità da parte del legislatore; il terzo è a valle di tale scelta e concorre piuttosto a determinare il successivo correttivo. La vigilanza, di conseguenza, è affidata a soggetti diversi. Nel primo caso, il ruolo è quello proprio del Presidente della Repubblica, il quale svolge il controllo sul rispetto dei principi costituzionali in sede di promulgazione delle leggi e di emanazione di atti con forza di legge. Nel secondo caso, il compito è affidato alla Corte costituzionale. Sotto questo profilo, è importante rimarcare che l'attività della Corte non scalfisce il principio di separazione dei poteri e quello della insindacabilità degli atti politici, tutt'ora vigente, considerato che non è di derivazione giurisprudenziale, ma un principio del nostro ordinamento che «...la politicità (insindacabile) si arresti di fronte alla (sindacabile) giuridicità del limite»[80]. Si tratta, dunque, di ricondurre l'esercizio del potere discrezionale del legislatore all'interno di quel perimetro costituito dal 'sistema di priorità costituzionali' di cui si è fatto cenno. La Corte, peraltro, sul punto ha chiara-

oggetto di numerose critiche e commenti. Su tutti, V. Onida, *Una pronuncia costituzionale problematica: limitazione degli effetti nel tempo o incostituzionalità sopravvenuta?*, in *Riv. AIC*, 1/2016.

[79] Corte cost., sent. n. 6/2019, *cons. in dir.*, punto 4.1.3.1.

[80] M. Luciani, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012* - Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 22 novembre 2013, Milano, Giuffré, 2014, 19.

mente affermato che «...gli spazi della discrezionalità politica trovano i loro confini nei principi di natura giuridica posti dall'ordinamento, tanto a livello costituzionale quanto a livello legislativo; e quando il legislatore predetermina canoni di legalità, a essi la politica deve attenersi, in ossequio ai fondamentali principi dello Stato di diritto. Nella misura in cui l'ambito di estensione del potere discrezionale, anche quello amplissimo che connota un'azione di governo, è circoscritto da vincoli posti da norme giuridiche che ne segnano i confini o ne indirizzano l'esercizio, il rispetto di tali vincoli costituisce un requisito di legittimità e di validità dell'atto, sindacabile nelle sedi appropriate»[81].
Pertanto, quando la Corte accerta la violazione di un diritto fondamentale, la sua pronuncia svolge una funzione che si potrebbe definire riequilibratoria e in questo l'impiego del principio dell'equilibrio dinamico ha determinato, rispetto al passato, minore esitazione nell'adozione di sentenze costituzionali "che costano". Ciò in quanto l'obbligo del legislatore di rimediare o rettificare gli squilibri che si determinano per effetto di una norma dichiarata incostituzionale viene dilazionato nel tempo, anche in esercizi successivi a quello in cui viene pronunciata la declaratoria di incostituzionalità[82]. I benefici sono chiari: da una parte si salvaguardano gli equilibri di bilancio, dall'altra si dovrebbero scoraggiare comportamenti elusivi da parte del legislatore in relazione alle decisioni della Corte considerato che, nella ricerca dell'equilibrio dinamico, egli non potrà opporre come motivazione gli "effetti dirompenti" che, in termini di finanza pubblica, deriverebbero dall'attuazione della sentenza.

[81] Cfr. Corte cost., sent. n. 81/2012, *cons. dir.*, n. 4.2.

[82] A. Carosi, *Prestazioni sociali e vincoli di bilancio*, relazione all'incontro di studio trilaterale Italia-Spagna-Portogallo, Roma, 7 ottobre 2016, 29, reperibile sul sito internet della Corte costituzionale.

IL SISTEMA DEI CONTROLLI SULLA FINANZA PUBBLICA

I CONTROLLI FINANZIARI NEI PROCEDIMENTI LEGISLATIVI

Nicola Lupo*

Sommario: 1. Premessa. – 2. Parlamento legislatore e Parlamento controllore nei procedimenti (parlamentari) euro-nazionali. – 3. La funzione parlamentare di controllo. – 4. Il ciclo di quantificazione e copertura delle leggi di spesa. – 5. Conclusioni. Alla ricerca di un difficile equilibrio tra tecnica e politica, tra Roma e Bruxelles.

1. Premessa

Anzitutto, devo dire che mi fa davvero molto piacere che questa iniziativa dei Convegni nazionali di contabilità pubblica sia ripartita, e ringrazio per avermi voluto coinvolgere. A maggior ragione dal momento che alcune delle scelte di fondo che ispirano questa "nuova serie" mi trovano pienamente in sintonia.

Mi ritengo infatti un giurista un po' atipico. Insegno materie quali il diritto pubblico, il diritto costituzionale e il diritto parlamentare, prevalentemente in un Dipartimento di scienze politiche. Dunque, sono abituato a lavorare sull'interdisciplinarietà in qualche modo per definizione. In questa chiave, in LUISS, assieme al compianto Paolo De Ioanna avevamo costruito un modulo del "Corso di perfezionamento in *drafting* legislativo" dedicato alla stesura delle norme di finanza pubblica: un modulo che ha avuto notevole successo, rappresentando probabilmente la parte più innovativa e avanzata dell'intero Corso. Mi sto altresì attivando per reintrodurre come insegnamento obbligatorio la contabilità pubblica. Lo faccio non certo per tutelare un interesse di categoria, alla quale peraltro neppure appartengo, ma per la forte convinzione, condivisa per fortuna da molti colleghi, che per preparare bene un concorso pubblico diretto ad accedere alle pubbliche amministrazioni, e a maggior ragione per operarci con consapevolezza, non si possa prescindere dalla contabilità pubblica.

Certo, la contabilità pubblica, per acquistare senso agli occhi degli studenti di oggi, va interpretata e insegnata in modo "alto" e in chiave interdisciplinare, come accade appunto in questo convegno. Credo, non da oggi, che le conoscenze della contabilità pubblica siano essenziali per poter svolgere appieno il ruolo di costituzionalista e di

* Professore ordinario di Diritto pubblico nell'Università Luiss Guido Carli di Roma e visiting professor nell'Università Nicolò Copernico di Torun.

studioso di diritto parlamentare. In assenza della comprensione piena dei profili finanziari, in altri termini, farei male il mio mestiere, perché ignorerei un elemento imprescindibile e spesso cruciale nella dinamica costituzionale e parlamentare.

2. Parlamento legislatore e Parlamento controllore nei procedimenti (parlamentari) euro-nazionali

Sono chiamato, in questa relazione, a trattare dei controlli sulla finanza pubblica nelle diverse fasi dei procedimenti legislativi. È innegabile, sin dalla stessa intitolazione del tema, l'esistenza di una potenziale contraddizione in termini: perché è evidente che il Parlamento, specie in materia di finanza pubblica, ma non solo, è allo stesso tempo "controllato", in quanto legislatore e autorità di bilancio, e "controllore", in quanto co-titolare della funzione di controllo sulla finanza pubblica[2]. E lo è non per un accidente di percorso, bensì in esecuzione del disegno istituzionale presente nella Costituzione italiana e nella normativa dell'Unione europea.

Credo che in proposito sia necessario esplicitare, sin da subito, un presupposto di metodo dell'approccio che intendo seguire, qui come del resto è già accaduto altrove. Questo presupposto consiste nella convinzione che oggi sia vigente una Costituzione "composita", nella quale cioè coesistono – grazie a reciproche clausole di autolimitazione – norme tratte dalla Costituzione italiana e norme ricavate dai trattati europei[3]. In concreto, nella dinamica dell'ordinamento, questa Costituzione si traduce in una fitta rete di "procedimenti euro-nazionali", i quali mi sembrano costituire oggi larga parte della contabilità pubblica, almeno nella sua dimensione dinamica e procedurale.

Sotto tale etichetta di "procedimenti euro-nazionali" possono ricomprendersi tutti quei procedimenti che sono caratterizzati da due elementi: per un verso, sono disciplinati in parte dal diritto (costituzionale-parlamentare) nazionale e per la parte restante dal diritto dell'Unione europea; e, per altro verso, coinvolgono sia istituzioni nazionali (di uno o più Stati membri), sia istituzioni dell'Unione europea. Quando almeno una di queste istituzioni sia di natura parlamentare si può inoltre parlare di "procedimenti parlamentari euro-nazionali"[4].

---

[2] Da ultimo, ad esempio, cfr., in generale e sin dal titolo, A. D'Andrea, *Le funzioni di controllo: dal Parlamento controllore al Parlamento controllato*, in *Le trasformazioni dell'istituto parlamentare: da luogo del compromesso politico a strumento tecnico della divisione del lavoro*, a cura di M. Cavino e L. Conte, Editoriale scientifica, Napoli, 2017, 91 s.

[3] Per la teoria del "*composite constitutional order*", cfr. L.M. Besselink, *A Composite European Constitution*, Europa Law, Groningen, 2007; Id., *The Place of National Parliaments within the European Constitutional Order*, in *Interparliamentary cooperation in the composite European Constitution*, edited by N. Lupo, C. Fasone, Hart, Oxford, 2016, 23 s.

[4] Sui procedimenti parlamentari euro-nazionali cfr., volendo, N. Lupo, G. Piccirilli, *Introduction. The Italian*

I procedimenti (parlamentari) euro-nazionali si fondano sui meccanismi di auto-limitazione e di rinvio reciproco su cui si basa, come si è appena visto, la Costituzione "composita". Per effetto di tali meccanismi sono a volte i trattati europei a richiamare espressamente la necessità che un certo procedimento si svolga non soltanto nel rispetto del diritto dell'Unione, ma altresì "conformemente alle norme costituzionali" dello Stato membro in questione[5]. Oppure, simmetricamente, sono le stesse Costituzioni dei singoli Stati membri a richiedere che ci si muova altresì "in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea" (per usare la formula impiegata dall'art. 97, primo comma, della Costituzione italiana, aggiunto dalla legge costituzionale n. 1 del 2012, con riferimento a tutta l'attività delle pubbliche amministrazioni, proprio quanto all'equilibrio di bilancio e alla sostenibilità del debito pubblico)[6]. O ancora, benché in assenza di specifiche disposizioni in tal senso nei trattati o nelle Costituzioni nazionali, si sono introdotte norme (europee e statali) di rango subordinato o si sono affermate convenzioni costituzionali che operano nel medesimo senso, le quali danno origine e disciplinano, appunto, procedimenti (parlamentari) euro-nazionali. Il fondamento ultimo di tali convenzioni, e in genere dei procedimenti in questione, può rinvenirsi nelle clausole generali di auto-limitazione e di rinvio reciproco esistenti tra i due ordinamenti (per intenderci, da un lato gli artt. 4, par. 2, e 6, par. 3, TUE; dall'altro, l'art. 11 Cost.), oltre che nel dovere di leale collaborazione, il quale, in forza dell'art. 4, par. 3, TUE, sussiste in capo alle istituzioni dell'Unione così come a quelle di ciascuno Stato membro: le une e le altri parti essenziali di quel "contesto istituzionale unico" cui fa espresso riferimento la premessa del medesimo Trattato[7]. Procedimenti di tal tipo sono stati, da tempo, individuati nel diritto amministrativo[8], ma, a ben vedere, essi interessano anche, in misura cospicua, il diritto costituzionale, il

---

Parliament and the New Role of National Parliaments in the European Union, in *The Italian Parliament in the European Union*, edited by N. Lupo, G. Piccirilli, Hart, Oxford, 2017, 1 s.

[5] Si veda, per fare un solo esempio, l'art. 50, par. 1, TUE, a proposito delle procedure di recesso (su cui cfr., in linea con questa lettura, Corte di giustizia, 10 dicembre 2018, in causa C-621/18, Wightman, su cui cfr. C. Margiotta, *Questa casa non è un albergo! A proposito della sentenza Wightman*, in www.diritticomparati.it, 16 gennaio 2019). Una formula analoga è prevista anche in altre disposizioni: per stare soltanto al trattato dell'Unione europea, cfr. art. 42, par. 2; art. 48, parr. 4 e 6; art. 49; art. 54, par. 1.

[6] Per un quadro comparato cfr. M. Claes, *Constitutionalizing Europe at its Source: The "European Clauses" in the National Constitutions: Evolution and Typology*, in *Yearbook of European Law*, 2012, 81 s.; Ead., *Le "clausole europee" nelle costituzioni nazionali*, in *Quaderni costituzionali*, 2005, n. 2, 283 s.

[7] Sull'importanza del contesto istituzionale unico cfr. A. Manzella, *Foreword. A more effective, connected and democratic EU*, in *The Italian Parliament in the European Union*, cit., XV s., spec. XIX.

[8] Cfr., ad esempio, G. Della Cananea, *I procedimenti amministrativi composti dell'Unione europea*, in *Il procedimento amministrativo nel diritto europeo*, a cura di F. Bignami, S. Cassese, Giuffrè, Milano, 2004, 307 s.; G. Mastrodonato, *Procedimenti amministrativi composti nel diritto comunitario*, Cacucci, Bari, 2008, spec. 99 s.; C. Eckes, J. Mendes, *The right to be heard in composite procedures: Lost in between protection?*, in *European Law Review*, 2011, 651 s.; F. Brito Bastos, *Derivative Illegality in European Composite Administrative Procedures*, in *Common Market Law Review*, 2018, 101 s.

diritto parlamentare e appunto, come si diceva, la contabilità pubblica. Tanto per citare alcuni esempi di procedimenti (parlamentari) euro-nazionali: il controllo sul principio di sussidiarietà affidato ai parlamenti nazionali (il c.d. *early warning system*); il dialogo politico tra la Commissione europea e i parlamenti nazionali, avviato dalla Commissione Barroso; il dialogo bancario; le conferenze interparlamentari, moltiplicatesi nell'ultimo decennio; le procedure di revisione dei trattati (art. 48 TUE); la stessa procedura di recesso dall'Unione europea (art. 50 TUE); le procedure con cui si elegge il Parlamento europeo; le procedure con cui si definisce e si approva il bilancio europeo; e, soprattutto, il semestre europeo (o calendario comune di bilancio). Quest'ultimo rappresenta forse l'esempio più tipico e, allo stesso tempo, più complesso di procedimento parlamentare euro-nazionale, cui concorrono, accanto agli organi costituzionali italiani, molteplici istituzioni europee – parlamentari, governative, indipendenti – che in vario modo sono chiamate a prendere parte alle definizione della politica fiscale italiana e, contestualmente, a quelle degli altri Stati membri, sulla base di regole, tempistiche e ruoli abbastanza rigidamente fissati da norme dell'Unione europea, oltre che da norme nazionali. Se andiamo a vedere più da vicino il semestre europeo – in effetti, spesso concludo i miei corsi facendo vedere il grafico del semestre europeo, perché con quello si percepisce con un solo colpo d'occhio che cosa è un procedimento parlamentare euro-nazionale – notiamo appunto che si tratta di un procedimento per fasi cadenzate, a termini rigidi, nel quale intervengono allo stesso tempo istituzioni dell'Unione europea, istituzioni nazionali, organi tecnici, organi politici, organi parlamentari, organi governativi; e si intrecciano altresì, a livello europeo, la dinamica sovranazionale e quella, qui dominante, intergovernativa. Nell'ambito di questo procedimento, come si diceva, i Parlamenti sono coinvolti, a seconda dei casi, in veste sia di controllori che di controllati.
Un'ulteriore conferma di questo duplice ruolo dei Parlamenti e del carattere non patologico di tale coesistenza la si può trovare, per esempio, nella organizzazione interna del Parlamento europeo. Basti richiamare il fatto che il Parlamento europeo ha due distinte "Commissioni bilancio", entrambe permanenti: la Commissione permanente per i bilanci (BUDG), che è quella competente per le funzioni del Parlamento europeo come autorità di bilancio, in particolare contribuendo all'approvazione del bilancio dell'Unione europea; e la Commissione permanente per i controlli dei bilanci, nota perlopiù con l'acronimo francese COCOBU (ma chiamata anche CONT). La Commissione per il controllo dei bilanci è caratterizzata da un elevato livello di specializzazione, dal numero limitato dei suoi membri (30 deputati), nonché dalla stabilità della sua composizione nel tempo. La sua ragion d'essere dipende dalla sua capacità di esaminare attentamente dal punto di vista finanziario l'attività della Commissione e delle altre istituzioni dell'Unione europea e di valutarla in modo oggettivo[9].

[9] Sull'origine della Commissione di controllo sui bilanci cfr. S. Clark-J. Priestley, *Europe's Parliament.*

Nel semestre europeo, in effetti, i Parlamenti nazionali sono, nel linguaggio dell'Unione europea, autorità di bilancio, ma sono anche le sedi di riferimento su cui si appoggiano tradizionalmente le Corti dei conti e ora anche, in tutto o in parte, alcuni Fiscal Council, tra cui il nostro Ufficio parlamentare di bilancio: tutte istituzioni che, tendenzialmente al fine di valorizzarne la funzione di controllore, in vario modo riferiscono al Parlamento, interloquiscono con il Parlamento, agiscono su richiesta del Parlamento, attivano procedure parlamentari[10]. Quindi, questa duplice natura dei Parlamenti la ritroviamo anche nella filosofia che ispira quei procedimenti parlamentari euro-nazionali di cui si diceva.
Che il Parlamento sia chiamato a svolgere, anche contemporaneamente, più di una funzione è invero fenomeno tutt'altro che inedito. Se allarghiamo un attimo lo sguardo, ci accorgiamo che capita spesso che il Parlamento sia chiamato, per così dire, a giocare più parti in commedia. Si pensi soltanto al fatto, assolutamente banale ma forse proprio per questo non sempre adeguatamente considerato, che il Parlamento è legislatore ordinario, ma è anche l'organo che detiene in modo esclusivo, se è in grado di raggiungere al suo interno un alto livello di consenso, il potere di revisione della Costituzione. In alcune vicende il Parlamento ha esercitato il proprio "diritto all'ultima parola", usando la revisione costituzionale al fine di superare orientamenti della Corte costituzionale, che questa era andata formulando in sede di dichiarazione di illegittimità costituzionale di talune leggi ordinarie, le quali evidentemente erano state approvate dallo stesso Parlamento in quanto organo controllato[11].
Per provare ad identificare questo ulteriore ruolo che svolge il Parlamento, è stata autorevolmente identificata, e attribuita (anche) alle Camere, una funzione denominata

---

People, places, politics, John Harper, London, 2012, 287 s. Sui suoi sviluppi cfr. anche C. Fasone, N. Lupo, *The Union Budget and the Budgetary Procedure*, in *Oxford Principles of EU Law*, directed by R. Schütze,T. Tridimas, Oxford University Press, Oxford, 2018, 809 s.

[10] Cfr., tra gli altri, C. Fasone, E. Griglio, *Can Fiscal Councils enhance the role of national parliaments in the European Union? A comparative analysis*, in *The Euro Crisis and the state of European Democracy*, EUI, Firenze, 2013, 264 s., C. Fasone, D. Fromage, *Fiscal Councils: Threat or Opportunity for Democracy in the Post-Crisis Economic and Monetary Union?*, in *Democracy in the EMU in the Aftermath of the Crisis*, edited by L. Daniele, P. Simone, R. Cisotta, Springer-Giappichelli, Cham-Torino, 2017, 161 s. e C. Viney, T. Poole, *Independent Fiscal Institutions*, in *Cambridge Companion to Comparative Constitutional Law*, edited by R. Masterman, R. Schuetze, Cambridge University Pressa, Cambridge, 2019, 441 s.

[11] L'esempio forse più classico è quello delle norme volte ad inserire nei sistemi elettorali clausole per affermare la rappresentanza del genere meno rappresentato, prima colpite da illegittimità costituzionale con la sentenza n. 422 del 1995, e poi riapprovate dal legislatore in attuazione della revisione dell'art. 51 Cost. di cui alla legge costituzionale n. 1 del 2003 (e, ancor prima, a livello regionale, del nuovo art. 117, settimo comma, Cost., come introdotto dalla legge costituzionale n. 3 del 2001). Per una ricostruzione cfr. L. Lorello, *Quote rosa e parità tra i sessi: la storia di un lungo cammino*, in www.osservatorioaic.it, 2017, n. 2. Anche la revisione dell'art. 111 Cost. ad opera della legge costituzionale n. 2 del 1999 sul "giusto processo" rappresenta (anche) una reazione alla sentenza n. 361 del 1998 della Corte costituzionale: cfr., tra gli altri, N. Galantini, *Giusto processo e garanzia costituzionale del contraddittorio nella formazione della prova*, in www.penalecontemporaneo.it, 7 settembre 2001.

di "garanzia costituzionale": una funzione che, nel nostro ordinamento, non è esclusiva della Corte costituzionale, né soltanto del Presidente della Repubblica, ma che vede anche il Parlamento come protagonista[12].
Alcuni poteri del Parlamento, come la messa in stato d'accusa del Presidente della Repubblica e anche il prima richiamato potere di revisione costituzionale, che pure è esercitato prevalentemente secondo le forme della funzione legislativa[13], rientrano appunto nell'ambito di tale funzione di garanzia costituzionale che il Parlamento è chiamato ad esercitare.

3. La funzione parlamentare di controllo

Dalla funzione di garanzia costituzionale va tenuta distinta la funzione parlamentare di controllo, intesa come verifica dell'attività del Governo, al fine di far valere le relative responsabilità (istituzionali e diffuse), per poi eventualmente prendere le relative misure sanzionatorie volte a riequilibrare gli interessi pubblici[14].
Come è noto, la funzione parlamentare di controllo è assente dal testo della Costituzione italiana. Da ciò un annoso dibattito su dove debba agganciarsi: sull'art. 82 Cost., laddove disciplina le Commissioni di inchiesta; sull'art. 81 Cost., ove prevede l'approvazione parlamentare di bilancio e rendiconto; sull'art. 1 Cost., allorquando riconosce il principio della sovranità popolare[15].
Si può qui ricordare che se la riforma costituzionale c.d. Renzi-Boschi fosse stata confermata dal referendum, avremmo invece avuto una espressa disciplina della funzione parlamentare di controllo.

---

[12] Cfr. A. Manzella, *Il Parlamento*, III ed., Il mulino, Bologna, 2003, 448 s. E, più di recente, A. Gratteri, *La funzione di garanzia costituzionale (e il rapporto con il Presidente della Repubblica e la Corte costituzionale)*, in *Rassegna di diritto pubblico europeo*, 2019, n. 1, 159 s.

[13] Sottolinea, di recente, questa contraddizione G. Piccirilli, *La fase parlamentare del procedimento di formazione della legge di revisione: questioni assodate e problemi aperti*, in *Alla prova della revisione. Settanta anni di rigidità costituzionale*, a cura di U. Adamo, R. Caridà, A. Lollo, A. Morelli, V. Puppo, Editoriale scientifica, Napoli, 2019, 37 s.

[14] Così A. Manzella, *Il parlamento*, cit., 441 s. Per una riaffermazione di questa autonomia cfr. Id., *La funzione di controllo*, in Associazione italiana dei costituzionalisti, *Annuario 2000. Il Parlamento*, Cedam, Padova, 2001, 213 s.

[15] Lo si è ricostruito in N. Lupo, *La funzione di controllo parlamentare nell'ordinamento italiano*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 2008. Più di recente cfr. P. Piciacchia, *Parlamenti e costituzionalismo contemporaneo. Percorsi e sfide della funzione di controllo*, Jovene, Napoli, 2017, spec. 49 s.; A. Manzella, *Il Parlamento come organo costituzionale di controllo*, in *Gli organi costituzionali di controllo nella storia costituzionale repubblicana*, a cura di F. Lanchester, R. D'Orazio, Cedam, Padova, 2017, 31 s.; E. Griglio, *La funzione di controllo parlamentare sul Governo*, in *Rassegna di diritto pubblico europeo*, 2019, n. 1 (*special issue* su *Le metamorfosi del Parlamento*), 31 s.

Nell'ambito del tentativo di distribuzione (asimmetrica) delle funzioni tra i due rami del Parlamento, contenuto in quello che sarebbe dovuto diventare il nuovo art. 55 Cost., furono infatti identificate le funzioni parlamentari di "controllo dell'operato del Governo", da un lato, e di valutazione delle politiche pubbliche e delle pubbliche amministrazioni (oltre che di verifica dell'impatto delle politiche dell'Unione europea sui territori), dall'altro. La prima affidata alla Camera e la seconda al Senato[16]. Appare piuttosto evidente, in questa distinzione, l'eco di quanto dispone in proposito la Costituzione francese dal 2008[17].
Ovviamente, come sappiamo, questo testo non è passato, però qualche traccia la ha comunque lasciata. Per esempio, l'Ufficio valutazione impatto (UVI), istituito dal Senato nel 2017, in qualche misura è una risposta ad una esigenza che il Parlamento ha comunque avvertito: quella cioè di dotarsi di strutture tecniche con una capacità di attivare e comprendere la valutazione delle politiche pubbliche, anche al fine di rendere più robusti e vitali gli strumenti di controllo parlamentare[18].
Inoltre, non va dimenticato che una qualche costituzionalizzazione della funzione di controllo parlamentare c'è comunque stata, e proprio con riguardo alla finanza pubblica. Il riferimento in questo caso è all'art. 5 della legge costituzionale n. 1 del 2012. È una disposizione che, pur non essendo collocata nella carta costituzionale, ha ovviamente pieno rango costituzionale e che al comma 4 stabilisce quanto segue: "Le Camere, secondo modalità stabilite dai rispettivi regolamenti, esercitano la funzione di controllo sulla finanza pubblica con particolare riferimento all'equilibrio tra entrate e spese nonché alla qualità e all'efficacia della spesa delle pubbliche amministrazioni".

---

[16] Non a caso, su questi aspetti si è incentrata la riflessione della dottrina: cfr., tra gli altri, E. Griglio, *La tassonomia delle funzioni non legislative delle Camere: una prova per il bicameralismo differenziato*, in *Studi parlamentari e di politica costituzionale*, 2015, n. 187-188, 105 s.; N. Rangone, *La valutazione delle politiche pubbliche nella riforma del Senato tra tecnica e politica*, ivi, 85 s.; M. Luciani, *Funzione di controllo e riforma del Senato*, in www.rivistaaic.it, 2016, n. 1; C. Pinelli, *Le funzioni del nuovo Senato in riferimento all'adesione della Repubblica all'Unione europea*, ivi.

[17] Il primo comma dell'art. 24 della Costituzione francese, come riscritto nel 2008, recita: "*Le Parlement vote la loi. Il contrôle l'action du Gouvernement. Il évalue les politiques publiques*". Su di esso vi è un'ampia letteratura: cfr. almeno il dossier dell'UVI su *Valutazione di impatto ex ante ed ex post e valutazione delle politiche pubbliche in Francia*, a cura di A. Sansò, Senato della Repubblica, Roma, ottobre 2015, nonché, anche per le relazioni tra controllo parlamentare e valutazione delle politiche pubbliche, P. Lauvaux, *Le contrôle, source du régime parlementaire, priorité du régime présidentiel*, in *Pouvoirs*, n.134 (*Le contrôle parlementaire*), Septembre 2010, 23 s.; *Le contrôle parlementaire de l'administration*, sous la direction de B. Seiller, Dalloz, Paris, 2010; P. Türk, *Le contrôle parlementaire en France*, LGDJ, Paris, 2011, spec. 187 s.; E. Griglio, *La valutazione delle politiche pubbliche in parlamento: riflessioni comparate e note sull'esperienza del Senato*, in www.federalismi.it, 2019, n. 3 (*special issue* su *Parlamento e Governo parlamentare in Italia. Verso un affresco contemporaneo*).

[18] Con riferimento all'esperienza italiana cfr. M. Malvicini, *Conoscere per deliberare. La valutazione delle politiche pubbliche e la riforma dei regolamenti parlamentari*, in www.rivistaaic.it, 2017, n. 2 e G. Coppola, F.S. Toniato, *La valutazione delle politiche pubbliche*, in *Due Camere, un Parlamento. Per far funzionare il bicameralismo*, a cura di F. Bassanini, A. Manzella, Passigli, Bagno a Ripoli, 2017, 151 s.

Credo che sia facile cogliere come si tratti di una affermazione non banale, che pure non ha trovato alcun seguito nei regolamenti parlamentari, almeno fino ad oggi[19]. Un po' è dovuto al fatto che i regolamenti parlamentari sono rimasti per larga parte inalterati, nel corso degli ultimi due decenni, in attesa di una revisione del bicameralismo che poi, come è noto, non è arrivata. Tuttavia, è significativo che anche quando questa fase di stallo si è interrotta, con la riforma del regolamento del Senato approvata il 20 dicembre 2017, la previsione di cui all'art. 5, comma 4, della legge costituzionale n. 1 del 2012, che pure chiama in causa direttamente i regolamenti parlamentari, non sia stata particolarmente sviluppata[20]. Anzi, con riferimento alle procedure di finanza pubblica ci si è limitati a prendere atto delle modifiche nel frattempo intervenute nella legislazione vigente (aggiornando, perciò, ad esempio, i riferimenti al DPEF e al disegno di legge finanziaria con quelli, rispettivamente, al DEF e al disegno di legge di bilancio) e a codificare alcune prassi nel frattempo formatesi[21].

In attuazione dell'art. 5, comma 4, della legge costituzionale n. 1 del 2012 c'è quindi ampio spazio per costruire nuovi e più efficaci procedimenti parlamentari di controllo sulla finanza pubblica. In particolare, credo che con questi procedimenti ben si potrebbe intensificare il rapporto con l'Ufficio parlamentare di bilancio e con la Corte dei conti: nel primo caso codificando e perfezionando procedure appena abbozzate con un curioso atto, denominato "protocollo sperimentale", predisposto dagli Uffici di presidenza delle Commissioni bilancio di Camera e Senato e poi condiviso dai due Presidenti di Assemblea, secondo modalità lievemente diverse, con le rispettive Giunte per il regolamento[22]; nel secondo caso aggiornando e rivitalizzando procedure tradizionali che forse hanno bisogno di essere rilette per più di un aspetto.

---

[19] Sui potenziali sviluppi di questa disposizione cfr. E. Griglio, *Il "nuovo" controllo parlamentare sulla finanza pubblica: una sfida per i "nuovi" regolamenti parlamentari*, in www.osservatoriosullefonti.it, 2013, n. 1.

[20] Cfr., volendo, N. Lupo, *Due norme costituzionali che i regolamenti di Camera e Senato devono ancora attuare: l'integrazione della Commissione bicamerale per le questioni regionali e il controllo parlamentare sulla finanza pubblica*, in *Il Parlamento dopo il referendum costituzionale. Il Filangieri. Quaderno 2015-2016*, a cura di V. Lippolis, N. Lupo, Jovene, Napoli, 2017, 37 s.

[21] Peraltro, proprio su una disposizione volta a codificare una di queste prassi (l'art. 161, commi 3-*ter* e 3-*quater*, del regolamento del Senato, secondo cui la Commissione bilancio è chiamata ad esprimere un parere sulla copertura finanziaria dei maxiemendamenti e il Governo può successivamente precisarne i contenuti) la Corte costituzionale ha usato parole critiche riguardo agli effetti prodotti nella sua prima applicazione, in relazione alla legge di bilancio per il 2019: il riferimento è all'ordinanza n. 17 del 2019 (punto 4.4 del considerato in diritto), su cui, volendo, cfr. N. Lupo, *I maxi-emendamenti e la Corte costituzionale (dopo l'ordinanza n. 17 del 2019)*, in www.osservatoriosullefonti.it, 2019, n. 1. Per una ricostruzione critica dell'iter seguito dalla legge di bilancio per il 2019 cfr. L. Bartolucci, *Osservazioni sparse sulla Nota di aggiornamento al Documento di Economia e Finanza 2018*, in www.forumcostituzionale.it, 16 ottobre 2018, e M. Degni, *Il bivacco di manipoli: considerazioni sulla sessione di bilancio per il 2019-2021*, in *Rassegna parlamentare*, 2018, n. 3, 537 s.

[22] Cfr. E. Griglio, *Il protocollo sull'Ufficio parlamentare di bilancio: una «fuga» dai regolamenti parlamentari?*, in *Quaderni costituzionali*, 2014, n. 1, 116 s.

Ora, diversamente dal passato, molti parametri sono individuati dalla legge costituzionale n. 1 del 2012, e dalla "legge organica" che vi ha dato attuazione, oltre che, ovviamente, dalle normative europee cui si fa più volte rinvio. Se le Camere, pur chiamate espressamente a farlo da una disposizione costituzionale che esse stesse hanno approvato, non riescono a darvi seguito, sviluppando la funzione di controllo sulla finanza pubblica, poi – verrebbe da dire – non possono certo lamentarsi se non sono in grado di seguire con attenzione, e quindi tantomeno di indirizzare e controllare le politiche fiscali.

4. Il ciclo di quantificazione e copertura delle leggi di spesa

Anche alla luce delle indicazioni di ordine concettuale e costituzionalistico che ho cercato di fornire fin qui, dedicherei la restante parte della mia relazione a rintracciare la funzione parlamentare di controllo della finanza pubblica all'interno di quello che il compianto Paolo De Ioanna chiamava, con grande efficacia, il ciclo di quantificazione (e copertura) delle leggi di spesa[23]. Senza potermi soffermare su molti profili di dettaglio, che pure sono essenziali, ma in larga parte ben noti almeno tra gli studiosi di contabilità pubblica, vorrei provare a richiamarne alcune linee di fondo.

Il ciclo di quantificazione e copertura delle leggi di spesa al suo interno registra dinamiche piuttosto articolate di quattro tipi diversi e, ovviamente, tra loro sovrapposte e intrecciate in vario modo: a) Governo-Parlamento; b) maggioranza-opposizione; c) interessi settoriali-interessi intersettoriali; d) tecnica-politica.

Le prime dinamiche, forse le più evidenti, sono quelle tra Governo e Parlamento, con tutte le caratteristiche e le ambiguità che il controllo del Parlamento sul Governo si porta con sé in una forma di governo parlamentare. Una forma di governo nella quale, giustamente, il Governo detiene l'iniziativa legislativa quantitativamente e qualitativamente significativa ed è un organo costituzionale niente affatto estraneo al Parlamento, ma anzi è necessariamente legato a quest'ultimo da un rapporto fiduciario. Ciò nonostante, è innegabile che in Italia la dinamica Governo-Parlamento esista e sia piuttosto accentuata.

La seconda dinamica è quella che si registra, in Parlamento, tra maggioranza e opposizione. Nell'ordinario sviluppo del procedimento legislativo non necessariamente è

[23] Cfr., ad esempio, P. De Ioanna, *Obbligo di copertura e ciclo della quantificazione degli oneri: un processo unico*, in *Atti del 1° corso di aggiornamento per i funzionari della carriera direttiva del Senato della Repubblica*, Senato della Repubblica, Roma, 1992, 177 s. Si vedano anche N. Lupo, *La verifica parlamentare della relazione tecnico-finanziaria come modello per l'istruttoria legislativa*, in *Rassegna parlamentare*, 2001, n. 2, 347 s. e S. Scagliarini, *La quantificazione degli oneri finanziari delle leggi tra Governo, Parlamento e Corte costituzionale*, Giuffrè, Milano, 2006, spec. 63 s.

quella dominante, perché i parlamentari, anche quelli appartenenti a gruppi di maggioranza, tendono spesso a farsi interpreti dei diversi interessi in campo: a presentare, per esempio, emendamenti anche ai disegni di legge del Governo; e, altresì, a valutare criticamente, in quanto membri della Commissione bilancio, la copertura finanziaria di disegni di legge o emendamenti governativi. La dinamica in questione tende invece a diventare prevalente, e la linea di demarcazione fra maggioranza e opposizione si fa perciò più marcata e più rigida, quando il Governo pone la questione di fiducia su un testo, così obbligando la maggioranza a ricompattare le sue fila.

La terza dinamica è quella tra interessi settoriali (se si vuole, di tipo verticale) e interessi intersettoriali (o orizzontali): rappresentati, rispettivamente, dalle Commissioni di merito da un lato, dalla Commissione bilancio dall'altro; e, corrispondentemente, dai Ministri di settore da un lato, dal Ministro dell'economia e delle finanze (e, in minor misura, dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri) dall'altro. Come è evidente a tutti, tra i primi e i secondi sussiste una dialettica piuttosto accesa e vivace, che si incentra appunto e soprattutto sui profili di quantificazione e di copertura finanziaria dei progetti di legge.

La quarta ed ultima dinamica che si sviluppa nel ciclo della quantificazione e copertura delle leggi di spesa è quella tra tecnica e politica. È una dinamica anch'essa cruciale e particolarmente evidente nelle decisioni che impattano sulla finanza pubblica. Tanto il profilo tecnico, quanto il profilo politico sono in realtà introiettati e assorbiti sia nell'ambito del Ministero dell'economia e delle finanze, sia all'interno delle Commissioni bilancio di Camera e al Senato: in entrambe le sedi si pone in essere una istruttoria tecnica forte e robusta, che viene in genere difesa anche al "tavolo" finale, ove si prende cioè la decisione al termine del processo, in cui siedono pure una o più figure tecniche siedono, controllando che la decisione che si perfeziona in loro presenza tenga in adeguata considerazione l'istruttoria tecnico-finanziaria che si è svolta in precedenza. Al tempo stesso, c'è una piena assunzione di responsabilità politica per la decisione che esce da quel tavolo, come è giusto che sia.

La dinamica tra tecnica e politica rappresenta forse l'aspetto più critico e più delicato di questo ciclo, ed è quello su cui si registra un maggiore disallineamento tra Italia e Unione europea, come avrò modo di sottolineare nella parte conclusiva di questo contributo.

Ad ogni modo, il fulcro di questo ciclo è costituito dall'asse tra le Commissioni bilancio di Camera e Senato e il Ministero dell'economia e delle finanze ed è un fulcro particolarmente rilevante, perché intorno ad esso agiscono una serie di altri soggetti che sono titolari di specifiche funzioni di controllo (Servizi bilancio di Camera e Senato; Ragioneria generale dello Stato; Corte dei conti; Ufficio Parlamentare di bilancio) e che sono in grado di esercitarle effettivamente, rafforzando così la decisione che emerge in quella sede e che dovrà poi reggere nel corso delle fasi successive.

Il documento cardine di questo ciclo è la relazione tecnico-finanziaria. Da quando questo documento fu introdotto, ad opera della legge n. 362 del 1988, tali relazioni sono significativamente migliorate in termini di accuratezza, metodologia e analiticità.

Questo processo di miglioramento e apprendimento istituzionale si è potuto realizzare grazie all'apporto delle sopra richiamate strutture tecniche: si pensi alle relazioni quadrimestrali della Corte dei conti, alle note di verifica dei Servizi di bilancio di Camera e Senato, oltre che – ovviamente – al lavoro svolto dalla Ragioneria generale dello Stato, sempre assai accorta prima di bollinare le relazioni tecnico-finanziarie[24]. Certo, questo non vuol dire che si sia raggiunta la perfezione e qualche problema sembra tuttora sussistere[25].

Un contributo di notevole importanza, sempre nella chiave di un miglioramento della relazione tecnico-finanziaria e, più in generale, del ciclo di quantificazione e copertura delle leggi di spesa, mi pare provenire, specie negli ultimi 4-5 anni, dalla giurisprudenza costituzionale.

Forse anche perché memore delle reazioni polemiche ricevute dopo la sentenza n. 70 del 2015, sull'adeguamento delle pensioni minime[26], la Corte costituzionale ha dedicato infatti una più specifica ed esplicita attenzione allo strumentario che abbiamo fin qui richiamato. Se ne avvale, oserei dire, ormai sistematicamente in molte delle sue pronunce.

A mero titolo di esempio, si può richiamare la sentenza n. 133 del 2016, in tema di abrogazione del trattenimento in servizio, nella quale la Corte costituzionale si è esplicitamente appoggiata sia sui lavori preparatori della legge di conversione del decreto-legge n. 90 del 2014 (Misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari), sia sulla "Nota di lettura n. 57, redatta dal Servizio del bilancio del Senato", al fine di respingere la censura relativa alla violazione dell'art. 81, terzo comma, Cost.[27].

---

[24] Cfr. l'accurata ricostruzione storica proposta da E. D'Alterio, *La bollinatura della Ragioneria Generale dello Stato*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018, che ho trovato a tratti appassionante, perché fa vedere la storia e i limiti di questo istituto: cioè quando tiene, quando non tiene, come e quando viene apposta la bollinatura, e così via.

[25] Qualche considerazione critica, ad esempio, in P. De Ioanna, C. Goretti, *La decisione di bilancio in Italia*, Il mulino, Bologna, 2008, spec. 85 s. Più di recente, una critica piuttosto accesa, invero più di ordine politico che di carattere scientifico, al ruolo delle Commissioni bilancio e della Ragioneria generale dello Stato è, in particolare, in P. Vicchiariello, G. De Filio, *La strettoia. La copertura finanziaria come strumento di contenimento dell'attività legislativa di iniziativa parlamentare*, Jovene, Napoli, 2018, ove si rileva come questa sia la soluzione che talvolta si segue per "affossare" le proposte di legge sgradite al Governo (e alla sua maggioranza).

[26] Per tutti, cfr. A. Morrone, *Ragionevolezza a rovescio: l'ingiustizia della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale*, in www.federalismi.it, 2015, n. 10, E. Morando, *La sentenza n. 70 del 2015 sulle pensioni*, ivi, e A. Barbera, *La sentenza relativa al blocco pensionistico: una brutta pagina per la Corte*, in www.rivistaaic.it, 15 maggio 2015. Per una ricostruzione *a posteriori* della logica accolta, in quella occasione, dalla Corte cfr. S. Sciarra, *I diritti sociali e i dilemmi della giurisprudenza costituzionale*, in *Rivista italiana di diritto del lavoro*, 2017, n. 3, 347 s.

[27] In particolare, sempre secondo la sentenza n. 133 del 2016 (punto 4.3.1 del considerato in diritto), "L'adozione delle misure contenute nell'art. 1 del d.l. n. 90 del 2014, come convertito, è corredata dalla re-

Nella medesima sentenza n. 133 del 2016, inoltre, la Corte costituzionale ha a chiare lettere ribadito il significato della norma costituzionale sull'obbligo di copertura finanziaria. Riaffermando cioè che "il principio di analitica copertura finanziaria – espresso dall'art. 81, terzo comma, Cost., come formulato dalla legge costituzionale n. 1 del 2012 e previsto dall'art. 17 della legge n. 196 del 2009 – ha natura di precetto sostanziale, cosicché ogni disposizione che comporta conseguenze finanziarie di carattere positivo o negativo deve essere corredata da un'apposita istruttoria e successiva allegazione degli effetti previsti e della relativa compatibilità con le risorse disponibili" (così già la sentenza n. 224 del 2014). E altresì che "la legge n. 196 del 2009, nella parte in cui prescrive, all'art. 17, quale presupposto per la copertura finanziaria, la previa quantificazione della spesa o dell'onere, lo fa per «l'evidente motivo che non può essere assoggettata a copertura un'entità indefinita» (sentenza n. 181 del 2013)".
Ancora più esplicita e significativa è la sentenza n. 250 del 2017, sempre in tema di pensioni minime, che ha rappresentato il "seguito" della sentenza n. 70 del 2015. In questa più recente pronuncia, infatti, la Corte costituzionale ha respinto le censure di legittimità costituzionale riferite al decreto-legge n. 65 del 2015, come convertito dalla legge n. 109 del 2015, con il quale si era espressamente inteso dare attuazione a quella pronuncia, modulando diversamente e riducendo significativamente la rivalutazione delle pensioni che sarebbe discesa da un'applicazione integrale della sentenza n. 70 del 2015[28].
La Corte, dopo aver solennemente affermato che "il principio di ragionevolezza rappresenta il cardine intorno a cui devono ruotare le scelte del legislatore nella materia pensionistica e assurge, per questa sua centralità, a principio di sistema", ha chiarito che, al fine di "assicurare una coerente applicazione di tale principio-cardine negli interventi legislativi che si prefiggono risparmi di spesa", occorre che questi ultimi siano "accura-

lazione tecnica prescritta dall'art. 17 della legge n. 196 del 2009 e contiene anche il quadro analitico delle proiezioni finanziarie almeno decennali, prescritto dal citato art. 17. A margine della tabella relativa agli anni 2014-2018, è chiaramente indicato che, dopo l'anno 2018, gli oneri mostrano un andamento decrescente, per il progressivo venir meno delle maggiori erogazioni dovute all'anticipo delle liquidazioni per trattamenti di fine servizio. Inoltre, dalla relazione tecnica risulta che le modifiche apportate dalla legge di conversione non incidono sugli oneri indicati dal comma 6 dell'art. 1 del medesimo decreto-legge. I minori oneri correlati, con riferimento al periodo indicato, alla mancata abolizione del trattenimento in servizio dei magistrati, i cui provvedimenti di mantenimento in servizio non risultavano perfezionati, sono idonei a compensare i maggiori oneri discendenti dalle modifiche che hanno interessato gli avvocati dello Stato, la cui consistenza numerica è, peraltro, piuttosto contenuta nell'ambito del comparto di riferimento".

[28] Nel senso, invece, dell'inesistenza di ogni margine di intervento per il legislatore a seguito della sentenza n. 70 del 2015 cfr. M. Esposito, *Il decreto-legge in-attuativo della sent. n. 70/2015 della Corte costituzionale*, in www.osservatorioaic.it, maggio 2015, e G. Grasso, *Giudicato costituzionale, discrezionalità del legislatore e modulazione retroattiva della perequazione dei trattamenti pensionistici nella sentenza n. 250 del 2017 della Corte costituzionale. Qualche spunto di riflessione critica*, ivi, aprile 2018 (il quale rimprovera alla Corte un atteggiamento troppo indulgente nei confronti del legislatore).

tamente motivati, il che significa sostenuti da valutazioni della situazione finanziaria basate su dati oggettivi"[29]. Nel caso di specie, in effetti, le disposizioni impugnate trovavano "dettagliata illustrazione nella «Relazione», nella «Relazione tecnica» e nella «Verifica delle quantificazioni» relative al disegno di legge di conversione di tale decreto (A.C. n. 3134). In tali atti parlamentari sono riferiti i dati contabili che confermano l'impostazione seguita dal legislatore, nel quadro delle regole nazionali e europee.". Da tali elementi "emergono con evidenza le esigenze finanziarie di cui il legislatore ha tenuto conto nell'esercizio della sua discrezionalità"[30].

Come si vede, passaggi abbastanza espliciti, in cui la Corte costituzionale – diversamente da quanto accaduto nella sentenza n. 70 del 2015 – ha riconosciuto esplicito rilievo motivazionale a tali relazioni, e anche agli stessi documenti di verifica predisposti dai Servizi bilancio di Camera e Senato, trovando in essi, in questo caso, una serie di argomenti per giudicare non irragionevole l'intervento del legislatore.

Una considerazione più attenta della documentazione parlamentare può anche aiutare la Corte costituzionale a vagliare più attentamente e, nel caso, a "sbugiardare" argomentazioni processuali non corrispondenti agli elementi addotti nel corso dell'esame parlamentare. L'esempio più classico è quello dell'Avvocatura dello Stato che a sostegno della legittimità costituzionale di una disposizione impugnata ne afferma il carattere virtuoso per la finanza pubblica, carattere che però non trova conferma nelle affermazioni rese dal Governo in Parlamento nel corso del relativo iter parlamentare[31].

Mi pare vada segnalato come questa attenzione agli effetti derivanti dalle proprie sentenze rappresenti un punto tutt'altro che pacifico nella cultura giuridica italiana. Ci sono autorevoli giuristi i quali sostengono che i giudici debbano disinteressarsi degli effetti delle proprie pronunce, ma siano tenuti ad interessarsi solo della conformità dell'atto impugnato al parametro: nel caso della Corte costituzionale, perciò, della legge rispetto alla Costituzione. Non rientro evidentemente tra questi ultimi.

Per riferirmi, ad esempio, ad una vicenda assai recente, ritengo che si inscriva nell'orientamento metodologico qui condiviso l'ordinanza n. 207 del 2018 sul c.d. "caso Cappato": la Corte ha mostrato una forte attenzione agli effetti che un'eventuale sen-

---

[29] Così Corte cost., n. 250 del 2017 (punto 6.5.1 del considerato in diritto).

[30] Cfr. Corte cost., n. 250 del 2017 (punto 6.5.2 del considerato in diritto).

[31] È questo il caso, ad esempio, della sentenza n. 15 del 2017 della Corte costituzionale, con cui la Corte ha accolto una questione di legittimità costituzionale, sollevata in via incidentale, riferita ad una disposizione che prevedeva la cessazione automatica, il 1° novembre 2012, degli incarichi dirigenziali conferiti presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri in esito alla riorganizzazione della stessa Presidenza. Nella motivazione, la Corte ha espressamente rigettato l'argomento avanzato dall'Avvocatura dello Stato circa l'immediato risparmio in ipotesi derivante dalla disposizione impugnata, posto che "l'assunto non trova conforto nemmeno nei lavori parlamentari. Difatti nella relazione illustrativa concernente complessivamente l'art. 2 del d.l. n. 95 del 2012 non sono previsti né indicati immediati risparmi di spesa derivanti dall'intervento".

tenza di accoglimento potrebbe originare. La scelta di lasciare la parola al legislatore, per quasi un anno, infatti, la Corte costituzionale la ha giustificata anche e anzitutto in nome degli effetti della sua pronuncia[32]. Questo mi sembra essere un passaggio culturale di non poco conto.

Quali sono, dove sono i nodi principali del ciclo di quantificazione e copertura finanziaria? I nodi – in ciò concordo appieno con la parte finale della relazione che ha svolto Chiara Bergonzini[33] – sono tutti strettamente legati ai caratteri attuali dell'attività legislativa, alle tendenze della legislazione. Il modo di procedere, oggi, sia nella fase endogovernativa, sia nella fase parlamentare, presenta fortissime inefficienze e irrazionalità, le quali ovviamente rendono assai difficile far funzionare il ciclo di quantificazione e copertura degli oneri, ancorché si tratti di un ciclo ben concepito e potenzialmente anche ben gestito. Purtroppo la modalità con cui oggi si assumono le decisioni legislative sono modalità faticose, caratterizzate da continue marce avanti ed indietro, in cui la legislazione è precaria e tende ad assicurare scarsi livelli di trasparenza e di *accountability*, intaccando per più profili il principio di certezza del diritto e l'affidamento dei cittadini[34].

I buoni propositi, all'inizio della XVIII legislatura, non sono mancati. Basti pensare che il Presidente della Camera Fico si era impegnato, nel suo discorso di insediamento, a "porre fine a un modo di legiferare confuso, fatto di aggiustamenti continui, deroghe, estensioni, perché questo modo crea incertezze e diventa un danno per tutti i cittadini e per la crescita del Paese"[35].

Tuttavia, le prassi, sia per la parte endogovernativa, sia per quella parlamentare, appaiono segnare una complessiva continuità rispetto alle patologie emerse nelle legislature immediatamente precedenti, essendosi registrata, anzi, persino qualche ulteriore degenerazione, secondo quella tendenza all'"inseguimento del peggior precedente" che già è stata ampiamente stigmatizzata con riferimento alle legislature del maggioritario[36].

---

[32] Sull'ordinanza n. 207 del 2018 cfr., per tutti, E. Grosso, *Il rinvio a data fissa nell'ordinanza n. 207/2018. Originale condotta processuale, nuova regola processuale o innovativa tecnica di giudizio?*, in *Quad. cost.*, 2019, n. 3, 531 s., e C. Salazar, *Morire sì, non essere aggrediti dalla morte". Considerazioni sull'ordinanza n. 207/2018 della Corte costituzionale*, ivi, 567 s.

[33] Cfr. anche C. Bergonzini, *Parlamento e decisioni di bilancio*, Franco Angeli, Milano, 2014, spec. 223 s.

[34] Cfr., per tutti, E. Longo, *La legge precaria. Le trasformazioni della funzione legislativa nell'età dell'accelerazione*, Giappichelli, Torino, 2017, e, per gli effetti sul principio di affidamento, F. F. Pagano, *Legittimo affidamento e attività legislativa*, Editoriale scientifica, Napoli, 2018.

[35] Le espressioni virgolettate sono tratte dal resoconto stenografico del discorso di insediamento del Presidente della Camera, Fico, nella seduta del 23 marzo 2018.

[36] Cfr. *Il precedente parlamentare tra diritto e politica*, a cura di N. Lupo, Il mulino, Bologna, 2013 e R. Ibrido, *L'interpretazione del diritto parlamentare. Politica e diritto nel processo di risoluzione dei casi regolamentari*, Franco Angeli, Milano, 2015.

Basti pensare, per un verso, al persistere dell'approvazione "salvo intese" in Consiglio dei ministri, con l'aggiunta di polemiche sulle presunte "manine", tecniche o politiche, intervenute dopo l'approvazione in Consiglio dei ministri, che ha persino portato a riapprovare un decreto-legge in materia fiscale per una seconda volta (a scanso di ogni ulteriore polemica)[37]. O, per altro verso, dopo alcuni decreti-legge convertiti senza fare ricorso alla questione di fiducia su maxiemendamenti, all'uso pressoché sistematico di quest'ultimo istituto nella conversione dei decreti-legge (a partire dall'ennesima versione del decreto-legge "milleproroghe")[38] e altresì nell'esame di taluni disegni di legge, essenzialmente al fine di evitare il rischio di spaccature interne alla maggioranza.

Con l'aggravante, in taluni casi, di non rispettare nemmeno più quella sorta di convenzione costituzionale, che si era andata affermando nelle ultime due legislature, per effetto della quale il maxiemendamento su cui il Governo poneva la questione di fiducia doveva necessariamente essere composto da disposizioni già oggetto di esame e di approvazione in commissione in sede referente[39]. In tal modo, le conseguenze negative, in termini anzitutto di legittimità costituzionale, discendenti dal meccanismo dei maxiemendamenti approvati con questione di fiducia – già evidenziate abbondantemente in dottrina[40] e negli ultimi anni anche dalla giurisprudenza

---

[37] Cfr. G. Lauri, M. Malvicini, *Sulla via del Quirinale. I processi endo-governativi di trasmissione di decreti-legge alla Presidenza della Repubblica nella recentissima esperienza italiana*, in www.osservatoriosullefonti.it, 2018, n. 3.

[38] Il riferimento è al decreto-legge 25 luglio 2018, n. 91, recante proroga di termini previsti da disposizioni legislative, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2018, n. 108 (su cui il Governo ha posto la questione di fiducia alla Camera). Va segnalata anche la legge 1 dicembre 2018, n. 132 (approvata con due voti di fiducia, uno per ciascuna lettura), nel cui art. 1 – come risulta dal titolo della stessa – è stata inserita una nuova norma di delega, secondo una prassi che sembrava fortunatamente essere stata abbandonata: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 4 ottobre 2018, n. 113, recante disposizioni urgenti in materia di protezione internazionale e immigrazione, sicurezza pubblica, nonché misure per la funzionalità del Ministero dell'interno e l'organizzazione e il funzionamento dell'Agenzia nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata. Delega al Governo in materia di riordino dei ruoli e delle carriere del personale delle Forze di polizia e delle Forze armate".

[39] Sull'affermarsi di questa prassi o convenzione costituzionale, cfr. A. Razza, *Note sulla "normalizzazione" della questione di fiducia*, in *Rivista AIC*, 2016, n. 3, spec. 28 s., e V. Di Porto, *La "problematica prassi" dei maxi-emendamenti e il dialogo a distanza tra Corte costituzionale e Comitato per la legislazione*, in *Il Parlamento dopo il referendum costituzionale. Il Filangieri. Quaderno 2015-2016*, a cura di V. Lippolis e N. Lupo, Jovene, Napoli, 2017, 103 s., spec. 113 s.

[40] Cfr., tra gli altri, N. Lupo, *Emendamenti, maxi-emendamenti e questione di fiducia nelle legislature del maggioritario*, in *Le regole del diritto parlamentare nella dialettica tra maggioranza e opposizione*, a cura di E. Gianfrancesco e N. Lupo, Luiss University Press, Roma, 2007, 56 s.; *Maxi-emendamenti, questioni di fiducia, nozione costituzionale di articolo*, a cura di N. Lupo, Cedam, Padova, 2010; G. Piccirilli, *L'emendamento nel processo di decisione parlamentare*, Cedam, Padova, 2008, spec. 259 s.; C.F. Ferrajoli, *Rappresentanza politica e responsabilità. La crisi della forma di governo parlamentare in Italia*, Editoriale

costituzionale[41] – emergono in tutta la loro gravità: il Governo è infatti in condizione di portare all'approvazione con unico voto, in blocco, qualsivoglia disposizione normativa, anche priva di ogni previo esame in Parlamento.

Com'è noto, il mancato rispetto di questa sorta di convenzione costituzionale sul contenuto del maxiemendamento da approvare con questione di fiducia ha originato dure reazioni con riferimento all'iter, presso il Senato, del disegno di legge di bilancio per il 2019. Qui sono stati 37 senatori del gruppo del Partito democratico a lamentare lo stravolgimento dei contenuti fino ad allora oggetto dell'esame parlamentare per effetto di un maxiemendamento governativo, volto a rendere la manovra coerente con i saldi-obiettivo delineati in esito a un lungo negoziato con le istituzioni dell'Unione europea, presentato il 22 dicembre 2018 ed esaminato in poche ore dall'Assemblea del Senato, saltando sostanzialmente a piè pari la fase dell'esame in Commissione in sede referente. La Corte costituzionale, nella già citata ordinanza n. 17 del 2019, ha peraltro giudicato inammissibile tale ricorso, pur con una motivazione che ha ritenuto configurabili, almeno in linea di principio, i ricorsi per conflitto di attribuzione sollevati dai singoli parlamentari. Così facendo, l'ordinanza ha finito per suonare coma una sorta di "super-monito" nei confronti delle due Camere, invitate a porre attenzione, in futuro, "sulla necessità che il ruolo riservato dalla Costituzione al Parlamento nel procedimento di formazione delle leggi sia non solo osservato nominalmente, ma rispettato nel suo significato sostanziale"[42].

---

scientifica, Napoli, 2017, spec. 500 s.; e G. Pistorio, *Maxi-emendamento e questione di fiducia. Contributo allo studio di una prassi illegittima*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018, spec. 117 s.

[41] Il riferimento è soprattutto alla sentenza n. 32 del 2014, nella quale la Corte costituzionale ha constatato gli effetti negativi che la questione di fiducia origina, "precludendo una discussione specifica e una congrua deliberazione sui singoli aspetti della disciplina" eterogenea in tal modo introdotta, impedendo "ogni possibile intervento sul testo presentato dal Governo" e, infine, non consentendo alle commissioni di svolgere "l'esame referente richiesto dal primo comma dell'art. 72 Cost.". Rilevano anche la sentenza n. 251 del 2014, nella quale la Corte costituzionale ha qualificato la questione di fiducia su maxiemendamenti come una "problematica prassi", e, ora, ovviamente, l'ordinanza n. 17 del 2019, di cui si dirà subito *infra*, in testo e in nota.

[42] Cfr. l'ordinanza 8 febbraio 2019, n. 17, che così prosegue: "L'art. 70 affida la funzione legislativa alle due Camere e il successivo art. 72 Cost. articola l'esame di ogni progetto di legge in una fase da svolgersi in commissione e in una che coinvolge l'intera assemblea ed esige che la votazione si svolga dapprima articolo per articolo e poi sul testo finale. Tali principi sono volti a consentire a tutte le forze politiche, sia di maggioranza sia di minoranza, e ai singoli parlamentari che le compongono, di collaborare cognita causa alla formazione del testo, specie nella fase in commissione, attraverso la discussione, la proposta di testi alternativi e di emendamenti. Gli snodi procedimentali tracciati dall'art. 72 Cost. scandiscono alcuni momenti essenziali dell'*iter legis* che la Costituzione stessa esige che siano sempre rispettati a tutela del Parlamento inteso come luogo di confronto e di discussione tra le diverse forze politiche, oltre che di votazione dei singoli atti legislativi, e a garanzia dell'ordinamento nel suo insieme, che si regge sul presupposto che vi sia un'ampia possibilità di contribuire, per tutti i rappresentanti, alla formazione della volontà legislativa". Viene così abbandonato quell'orientamento, risalente in particolare alla sentenza n. 391 del 1995, su cui si era fondata la tesi sulla legittimità costituzionale della prassi dei maxiemendamenti.

5. Conclusioni. Alla ricerca di un difficile equilibrio tra tecnica e politica, tra Roma e Bruxelles

Come si accennava, la dinamica del ciclo di quantificazione e copertura delle leggi di spesa attorno alla quale si addensano i nodi principali è forse quella del rapporto tra tecnica e politica, relativamente al quale la ricerca di un soddisfacente punto di equilibrio è tutt'altro che agevole.

In questa chiave mi pare vada inquadrata la ricorrente discussione sulla collocazione più opportuna della Ragioneria Generale dello Stato. In più occasioni, ad esempio, i sottosegretari di Stato alla Presidenza del Consiglio e i segretari generali di Palazzo Chigi hanno espresso critiche e malumori nei confronti della collocazione attuale della Ragioneria Generale dello Stato quale Dipartimento del Ministero dell'economia e delle finanze, visto il ruolo essenziale che a tale struttura è assegnato su ogni settore della spesa pubblica; e hanno invece prospettato e auspicato una sua diversa collocazione, alle dirette dipendenze del Presidente del Consiglio[43].

Alla luce di quel che si è osservato, mi pare che il problema non possa risolversi solo ed esclusivamente attraverso una diversa collocazione della Ragioneria Generale dello Stato. Le critiche e i malumori mi sembrano piuttosto il segno di un nodo di ordine più generale, relativo appunto alle modalità con cui assicurare un inserimento più adeguato del vincolo tecnico – a partire dal vincolo economico-finanziario, che è da sempre quello più significativo e stringente, anche se non il solo – nei processi decisionali propri del Governo italiano.

Il nodo diventa poi particolarmente intricato a causa di una eccessiva disparità tra le caratteristiche dei processi con cui le decisioni sono assunte "a Roma" e di quelle con cui sono prese "a Bruxelles". Disparità che ovviamente origina una serie di problemi non di poco conto soprattutto nel corso dei procedimenti euro-nazionali, di cui si è detto all'inizio di questa esposizione.

Infatti, pur con le necessarie semplificazioni, si può affermare che il *decision-making* dell'Unione europea è molto più pesantemente condizionato da elementi indipendenti rispetto alla volontà politica e caratterizzato da un'istruttoria tecnica assai più lunga, accurata e incisiva, la quale accompagna tutto il processo, fino al momento in cui la decisione stessa viene assunta e formalizzata. Ciò non sempre accade in Italia, forse con la sola e parziale eccezione delle procedure finanziarie, nelle quali appunto soltanto la Ragioneria generale dello Stato riesce a seguire l'intero processo decisionale.

Una sola immagine – che uso spesso con i miei studenti – può aiutare a cogliere questa diversità di approccio quanto ai rapporti tra istruttoria tecnica e decisione politica.

[43] Da ultimo, nel convegno organizzato in Luiss in occasione del quarantesimo anniversario della legge n. 400 del 1988, i cui atti sono in corso di pubblicazione.

A Roma, nella sala di Palazzo Chigi in cui si riunisce il Consiglio dei ministri non possono entrare soggetti diversi dai Ministri e dal Sottosegretario di Stato alla Presidenza del Consiglio. Solo ed esclusivamente a quest'ultimo è affidato il compito di riportare nel Consiglio dei ministri italiano le risultanze dell'istruttoria tecnica collegiale svolta (a partire dal 1993) in seno al "pre-consiglio", e poi di verbalizzarne l'esito.
Al contrario, a Bruxelles, le riunioni del Consiglio dell'Unione europea, nelle sue dieci formazioni, sono molto più affollate e vedono una partecipazione necessaria e spesso attiva dei tecnici, i quali accompagnano i ministri dei Governi degli Stati membri che siedono a quel tavolo, al quale è presente anche la Commissione europea. Inoltre, non va dimenticato che una quota significativa delle decisioni del Consiglio dell'Unione europea viene assunta senza che vi sia stata una formale discussione in sede politica, essendo sufficiente una decisione presa a livello di COREPER. E anche nelle riunioni delle diverse formazioni del Consiglio le posizioni degli Stati membri possono essere persino espresse da una figura tecnica, in assenza del Ministro o del sottosegretario competente (il quale comunque è sempre accompagnato dai funzionari di riferimento)[44].
Non voglio sostenere che una modalità decisionale sia giusta e l'altra sia sbagliata, anche perché, in tutta sincerità, non saprei dire quale sia quella giusta o quella sbagliata: anche se mi pare evidente che il tasso accresciuto di complessità che caratterizza le società contemporanee e la stessa articolazione del sistema in più livelli istituzionali rendono sempre più numerosi e significativi i condizionamenti tecnici entro cui la decisione politica è chiamata a muoversi, volente o nolente.
Mi limito comunque a due osservazioni conclusive, entrambe sollecitate dai procedimenti qui esaminati.
In primo luogo, è evidente che modalità di *decision-making* così diverse, con cui il Governo italiano prende le sue decisioni, a seconda che si riunisca a Roma, da solo, o a Bruxelles, con i Governi degli altri Stati membri, qualche problema e qualche disallineamento tendono ad originarlo, specie nei procedimenti euro-nazionali, e soprattutto in quelli relativi alla finanza pubblica.
In secondo luogo, segnalerei, specie con riferimento al controllo parlamentare, che il principale aggancio cui riferire l'attività di verifica, tecnica e politica, che il Parlamento compie a tutela dell'equilibrio dei conti pubblici mi sembra oggi rappresentato dal principio di sostenibilità del debito pubblico, collocato – con scelta simbolicamente assai significativa compiuta dalla legge costituzionale n. 1 del 2012 – nell'art. 97, primo comma, Cost. e riferito a tutte le pubbliche amministrazioni. L'affermazione di questo principio mi pare imporre, da un lato, l'attenzione al profilo tecnico, perché valutazione

[44] Cfr. N. Nugent, *The Government and Politics of the European Union*, VIII ed., Palgrave, London, 2017, spec. 166 s.

sulla sostenibilità impone un'attenta misurazione degli effetti. E, dall'altro, obbligare la politica a guardare non solo, come troppo spesso accade, contingenze del momento, ma a considerare il medio e il lungo periodo.

IL CONTROLLO DELLA CORTE COSTITUZIONALE NELL'IMPIEGO DELLE RISORSE PUBBLICHE IL CASO DEGLI AVANZI DI AMMINISTRAZIONE E DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Guido Rivosecchi

Sommario: 1. Premessa: impiego delle risorse pubbliche e controllo di costituzionalità. – 2. Finanza derivata e controlli sul finanziamento delle prestazioni. – 3. Il contributo della giurisprudenza costituzionale: considerazioni preliminari. – 4. Determinazione dell'equilibrio di bilancio e autonomia degli enti territoriali: il controllo sull'impiego degli avanzi di amministrazione... – 5. ...e del Fondo pluriennale vincolato. – 6. Considerazioni conclusive: equilibrio di bilancio e autonomie territoriali.

1. Premessa: impiego delle risorse pubbliche e controllo di costituzionalità

Al fine di inquadrare il tema che mi è stato assegnato è necessario svolgere alcune considerazioni preliminari sul controllo di costituzionalità nell'impiego delle risorse pubbliche affidato alla Corte costituzionale. In questa prospettiva, si deve muovere da una duplice considerazione, che deve ritenersi imprescindibile soprattutto in una prospettiva di dialogo interdisciplinare come quella opportunamente privilegiata in questo Convegno.

In primo luogo, il controllo della Corte costituzionale sull'impiego delle risorse è rivolto ad assicurare allo stesso tempo la legalità costituzionale (la conformità delle leggi alla Costituzione) e l'effettività della garanzia dei diritti fondamentali, secondo quella duplice finalità che caratterizza l'accesso alla Corte e le funzioni dell'organo di giustizia costituzionale, volto a garantire, al contempo, la tutela della *lex* e la difesa degli *iura* (T. Hobbes)[1]. Se ciò vale per l'accesso in via incidentale alla Corte, anche il giudizio in via principale, nell'assicurare il controllo sul riparto delle risorse tra Stato e Regioni, incide non poco

[1] Al riguardo, cfr., ad esempio, A. Oddi, *La nozione di "giudice* a quo*"*, in *Le zone d'ombra della giustizia costituzionale. I giudizi sulle leggi*, a cura di F. Balduzzi e P. Costanzo, Torino, Giappichelli, 2007, 52 s.; nonché M. Bignami, *Cenni sugli effetti temporali della dichiarazione di incostituzionalità in un'innovativa pronuncia della Corte costituzionale* (18 febbraio 2015), in www.questionegiustizia.it.

sull'effettività dei diritti. Di qui, pertanto, bisogna muovere nell'analisi del controllo della Corte sull'impiego delle risorse pubbliche perché a questo fine – cioè alla garanzia dei diritti – è preordinata l'azione dei pubblici poteri. È bene ricordare che le disponibilità finanziarie degli enti sono basate quasi esclusivamente sul principio dell'imposizione tributaria e, quindi, sul prelievo coattivo della ricchezza privata, così giustificando il sistema dei controlli oggetto di approfondimento in questa sessione dell'odierno Convegno. Infatti, nella richiamata prospettiva, il rispetto delle regole sulla trasparenza delle decisioni finanziarie e contabili, da cui discende il corretto impiego delle risorse, appartiene a pieno titolo al sistema delle garanzie dell'ordine costituzionale[2].

La seconda considerazione preliminare da tenere ben presente è che l'effettiva fruizione di gran parte dei diritti – non solo a prestazione, ma anche di libertà – necessita dell'intervento dei pubblici poteri[3]. Che tutti i diritti "costino" è opinione ormai diffusa, anche se la disponibilità delle risorse può incidere in modo diverso sull'effettività di ciascuno di essi se ci si ferma alla loro differente struttura, ma il vero problema, oggi, è «calcolarne il prezzo»[4], e, conseguentemente, garantire risorse adeguate per l'effettività dei diritti stessi[5].

Queste premesse comportano a loro volta due conseguenze che si traducono in obiettivi al cui conseguimento sono chiamati il legislatore statale e quello regionale, sotto il controllo della Corte costituzionale.

È in primo luogo necessario che i diritti, almeno nel loro nucleo essenziale, siano adeguatamente finanziati, perché, secondo quanto affermato con estrema chiarezza in una recente pronuncia della Corte costituzionale, «*è la garanzia dei diritti incomprimibili* [vale a dire il loro nucleo incomprimibile] *ad incidere sul bilancio e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione*»[6].

---

[2] Cfr., ad esempio, U. Allegretti, *Controllo finanziario e Corte dei conti: dall'unificazione nazionale alle attuali prospettive*, in *Rivista AIC*, n. 1/2013, spec. 10 ss.; G. D'Auria, *Sull'ingresso in Costituzione del principio del "pareggio di bilancio" (a proposito di un recente parere delle sezioni riunite della Corte dei conti)*, in *Foro it.*, III, 2012, 55 s.

[3] Cfr. M. Luciani, *Sui diritti sociali*, in *Studi in onore di Manlio Mazziotti di Celso*, vol. II, Padova, Cedam, 1995, 121; G. Lombardi, *Diritti di libertà e diritti sociali*, in *Pol. dir.*, 1999, 11 ss., spec. 14; nonché, già, M. Mazziotti, voce *Diritti sociali*, in *Enc. dir.*, XII, Milano, Giuffrè, 1964, 805 s.; A. Baldassarre, voce *Diritti Sociali*, in *Enc. giur. Treccani*, XI, Roma, 1989, 29 s.; e, successivamente, S. Holmes – C.R. Sunstein, *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, New York-London, W.W. Norton, 1999, trad. it. di E. Caglieri, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, il Mulino, 2000.

[4] R. Bin, *Critica della teoria dei diritti*, Milano, FrancoAngeli, 2018, 15 ss. e 141.

[5] Per lo sviluppo di questa prospettiva, sia consentito rinviare a G. Rivosecchi, *Poteri, diritti e sistema finanziario tra centro e periferia*, Relazione introduttiva alla III Sessione del XXXIII Convegno AIC "*La geografia del potere. Un problema di diritto costituzionale*", in *Rivista AIC*, n. 3/2019, 248 ss., spec. 250 s.

[6] Sent. n. 275 del 2016, punto n. 11 del "Considerato in diritto", con un'affermazione molto netta e impegnativa, dopo anni di giurisprudenza costituzionale sui c.d. diritti finanziariamente condizionati.

In secondo luogo, nelle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie territoriali deve essere garantito un adeguato finanziamento delle funzioni distribuite tra i diversi livelli territoriali di governo per l'erogazione delle prestazioni. Non va tra l'altro dimenticato che dei tre grandi diritti sociali che assorbono larghissima parte delle risorse (salute, istruzione e previdenza), il primo e in buona parte il secondo sono affidati alla cura delle Regioni[7]: conseguentemente si pone un problema di adeguatezza delle risorse finanziarie regionali al soddisfacimento di questi diritti.
Muovendo da questi imprescindibili presupposti di sistema, vengo quindi al compito che mi è stato assegnato: svolgere qualche considerazione sul controllo di costituzionalità con particolare riguardo al riparto delle risorse tra Stato e autonomie territoriali, per poi soffermarmi sulle pronunce della Corte relative al caso degli avanzi di amministrazione e del Fondo pluriennale vincolato. Queste decisioni esprimono un orientamento particolarmente significativo nel difficile bilanciamento tra le esigenze di sostenibilità delle finanze pubbliche e la garanzia dell'autonomia politica degli enti territoriali.

2. Finanza derivata e controlli sul finanziamento delle prestazioni

In un sistema come il nostro, in cui la finanza territoriale è ancora in larga parte di carattere derivato (o limitatamente compartecipato) e lo Stato esercita una stingente funzione di coordinamento finanziario, gli enti sub-statali possono assicurare ai cittadini le prestazioni ad essi affidate soltanto se viene garantita la congruità e la stabilità delle risorse necessarie e l'effettiva autonomia nel disporne.
Il punto di partenza della presente riflessione è costituito dal fatto che la Costituzione anche in tema di finanza territoriale, così come, in linea generale, in materia di finanza pubblica, non ha accolto una determinata teoria economica[8], configurando piuttosto il "nostro" come un modello di finanza territoriale prevalentemente "aperto" alle scelte del legislatore, pur nei limiti di alcuni elementi prescrittivi posti dall'art. 119 Cost., a partire dal principio del finanziamento integrale delle funzioni affidate ai diversi livelli territoriali di governo.

---

[7] Sul punto, cfr., ad esempio, M. Luciani, *Diritti sociali e livelli essenziali delle prestazioni pubbliche nei sessant'anni della Corte costituzionale*, in *Rivista AIC*, n. 3/2016, 14 s.

[8] Come risulta dal Rapporto della Commissione economica per l'Assemblea Costituente, presieduta da Giovanni Demaria, e dai lavori della stessa Assemblea Costituente: sul punto cfr., per tutti, S. Bartole, *Art. 81*, in *Commentario alla Costituzione. La formazione delle leggi. Art. 76-82*, a cura di G. Branca, vol. II, Bologna-Roma, Zanichelli-Il Foro Italiano, 1979, 198 s.; M. Luciani, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in Corte costituzionale, *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012*, Atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 22 novembre 2013, Milano, Giuffrè, 2014, 20 s.; nonché, se si vuole, G. Rivosecchi, *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova, Cedam, 2007, 221 ss.

Da ciò segue che il grado di autonomia finanziaria, capace di incidere sull'autonomia politica degli enti sub-statali, dipende dal combinarsi di alcune variabili dalle quali si desume il tasso di autonomia o di accentramento del sistema nello svolgimento delle funzioni:
a) la scelta di un sistema di finanza autonoma o derivata: la combinazione di "quanta" finanza autonoma e "quanta" finanza derivata;
b) la distribuzione delle funzioni amministrative secondo il principio di sussidiarietà: il che implica che le funzioni siano distribuite in via preventiva rispetto al successivo e adeguato finanziamento;
c) l'esistenza o meno di vincoli di destinazione sulle risorse trasferite: sui fondi vincolati in materie di competenza regionale si è giocata una partita importante tra lo Stato e le Regioni davanti alla Corte costituzionale, perché la finanza regionale può essere anche tutta da trasferimento senza limitare l'autonomia, mentre è il vincolo posto dal legislatore statale sulle risorse trasferite che interferisce con l'autonomia stessa;
d) la funzione statale di coordinamento della finanza pubblica[9].
Sullo sfondo, si devono tenere ovviamente presenti gli obblighi costituzionali di perequazione, quale caratteristica strutturale dei sistemi di autonomia finanziaria, funzionale ad attenuare le asperità fiscali e gli squilibri territoriali.
Pur con i vincoli posti dall'art. 119 Cost., è il combinarsi di queste variabili che determina l'effettivo grado di autonomia finanziaria. Si pensi, da un lato, alla mancata attuazione del federalismo fiscale e, dunque, al mantenimento di una finanza territoriale quasi integralmente derivata e, dall'altro lato, ai diversi gradi di intensità assunti dal coordinamento finanziario; o, ancora, a come il legislatore statale effettua il riparto degli oneri finanziari tra centro e periferia, quando lo Stato, come spesso accaduto negli ultimi anni, "taglia" i trasferimenti o chiede alle autonomie di realizzare risparmi di spesa.
Nel corso della storia del regionalismo italiano, anche dopo la riforma del Titolo V del 2001, la combinazione di queste variabili da parte del legislatore statale nell'attuazione del modello costituzionale non ha mai favorito l'autonomia regionale[10].
L'esigua consistenza dell'autofinanziamento regionale e la netta prevalenza di trasferimenti erariali rende gli enti sub-statali, pur autonomi nell'impiego dei fondi, dipendenti dal centro, con l'effetto di produrre la dissociazione tra potere impositivo e potere di spesa e appannare la responsabilità finanziaria dei diversi livelli territoriali di governo[11]. Esemplificative, al riguardo, le vicende del servizio sanitario regionale, che assorbe larghissima parte delle risorse delle Regioni a statuto ordinario (circa l'80 per cento

[9] Per un approfondimento delle "variabili" che incidono sul sistema di autonomia finanziaria, sia consentito rinviare a G. Rivosecchi, *Poteri, diritti e sistema finanziario tra centro e periferia*, cit., 257 ss.

[10] Sul punto, cfr. già le significative considerazioni di M. Bertolissi, *Lineamenti costituzionali del "Federalismo Fiscale". Prospettive comparate*, Padova, Cedam, 1982, 1 s.

[11] Cfr. A. D'Atena, *Le regioni, tra crisi e riforma*, in *Quale, dei tanti federalismi?*, Atti del Convegno Internazionale organizzato dalla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università "La Sapienza", Roma, 31 gennaio – 1

del bilancio), tramite un sistema di finanziamento che era tradizionalmente basato sul criterio della spesa storica e sul ripiano "a piè di lista" dei disavanzi accumulati nel corso degli anni. Pertanto, sino all'introduzione del "metodo pattizio" per il finanziamento delle prestazioni sanitarie, a cui ha fatto seguito l'istituto dei c.d. piani di rientro dal disavanzo, sono sempre state le necessità di spesa a determinare le decisioni sulla quantità e sui mezzi di finanziamento, così determinando il rovesciamento delle prescrizioni costituzionali sulla distribuzione delle funzioni e delle risorse (artt. 118 e 119 Cost.)[12].
In questo contesto, le Regioni possono esercitare le funzioni ad esse affidate dalla Costituzione e realizzare vere e proprie politiche pubbliche soltanto se viene garantita la congruità e la stabilità delle risorse necessarie e l'effettiva autonomia nel disporne. In caso contrario, può verificarsi un disallineamento tra funzioni e risorse, come spesso accaduto, la cui corrispondenza è invece stabilita dalla Costituzione (art. 119, quarto comma, Cost.).
Su questo disallineamento e su questi squilibri ha poi inciso la perdurante crisi economico-finanziaria. Pur caratterizzando larga parte degli Stati membri dell'Unione europea, l'accentramento della finanza e dei tributi non era imposta in termini di politica economica. Al contrario, se si condivide il presupposto per il quale la soluzione della crisi richiede di unire al rigore finanziario stimoli alla crescita, stabilire vincoli di bilancio troppo rigidi per gli enti territoriali (basti pensare alle diverse declinazioni del c.d. patto di stabilità interno che si sono susseguite nel tempo) può rivelarsi controproducente, perché a livello locale è più facile attrarre investimenti e favorire la ripresa. Non è certamente un caso che, in passato, gli Stati federali o gli Stati ad ampia autonomia regionale abbiano spesso apprestato strumenti di reazione alle grandi crisi economico-finanziarie volti sì ad accentrare competenze legislative, ma anche a garantire finanziamenti agli enti sub-statali, al fine di sostenere programmi di spesa per favorire l'identificazione delle funzioni, l'erogazione delle prestazioni e lo sviluppo economico in relazione ai bisogni dei territori[13]. Invece, nell'ultimo decennio, la scelta di accentrare anche le decisioni finanziarie e fiscali ha acuito uno degli aspetti più rilevanti della crisi dello Stato sociale.

---

febbraio 1997, a cura di A. Pace, Padova, Cedam, 1997, 16, per il quale tale scissione da un lato limita la possibilità di autonoma determinazione delle politiche regionali e, dall'altro lato, determina *deficit* di responsabilità politica.

[12] Per un efficace approfondimento di queste problematiche, cfr. S. Calzolaio, *Il modello dei Piani di rientro dal disavanzo sanitario dal punto di vista dell'equilibrio di bilancio*, in *federalismi.it*, n. 23/2014, spec. 4 ss.; Id., *Il rientro delle regioni dal disavanzo sanitario*, in *La Costituzione finanziaria. La decisione di bilancio dello Stato costituzionale europeo*, a cura di A. Morrone, Torino, Giappichelli, 2015, 342 ss.

[13] Al riguardo, cfr. G. Bognetti, *L'evoluzione del federalismo moderno e i diversi modelli dello Stato federale*, in *Modelli giuridici ed economici per la Costituzione europea*, a cura di A.M. Petroni, Bologna, il Mulino, 2001, 65; A. D'Atena, *Profili costituzionali dell'autonomia finanziaria delle Regioni*, in *Il federalismo fiscale in Europa*, a cura di S. Gambino, Milano, Giuffrè, 2014, 69 s.; S. Mangiameli, *Crisi economica e distribuzione territoriale del potere politico*, in Associazione Italiana dei Costituzionalisti, *Annuario 2013. Spazio costituzionale e crisi economica*, Napoli, Jovene, 2015, 124 ss.

In tale contesto, occorre quindi chiedersi come garantire le risorse necessarie allo svolgimento delle funzioni.
Nel processo di attuazione del Titolo V e, in particolare, dell'art. 119 Cost., ancora ben lungi dal compiersi, sarebbe necessario anzitutto garantire l'attuazione del sistema di perequazione. Ancora oggi, infatti, il "vero e proprio" fondo perequativo generale, previsto dall'art. 119 Cost. e oggetto di una prima disciplina da parte dall'art. 9 della legge n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale, non ha trovato attuazione; sicché il sistema è tuttora regolato da fondi perequativi "settoriali", quello previsto per la sanità, quello previsto per i trasposti e il vecchio fondo perequativo generale dell'art. 9 del decreto legislativo n. 56 del 2000, oltre che quello previsto per gli enti locali (art. 23 del decreto legislativo n. 68 del 2011). Da ciò segue che l'attuazione dell'art. 9 della legge n. 42 del 2009 sia ormai irrinunciabile, in quanto rivolta a garantire il principio di corrispondenza tra funzioni e risorse.
In secondo luogo, come cercherò di chiarire, sarebbe necessario procedere all'individuazione e all'aggiornamento dei livelli essenziali.
In terzo luogo, appare ormai improcrastinabile l'attuazione del principio dei costi *standard* per il calcolo dei costi delle funzioni, necessari per assicurare il funzionamento del meccanismo solidaristico.
Quanto ai livelli essenziali, è ben vero che la loro determinazione da parte del legislatore statale è espressione di atto di indirizzo politico, con la quale lo Stato fissa la soglia di eguaglianza che deve essere garantita, e quindi non ha nulla di costituzionalmente necessario. Ed è altrettanto vero che, ricorrendo a tale titolo di competenza, spesso lo Stato ha limitato la potestà legislativa regionale, con l'avallo della giurisprudenza costituzionale: basti pensare, ad esempio, alla giurisprudenza costituzionale sulla semplificazione amministrativa o a diversi altri "filoni" della giurisprudenza della Corte.
Tuttavia, visto dalla prospettiva in cui è stato introdotto, e quando l'individuazione dei livelli essenziali riguarda proprio le funzioni regionali (specie quelle inerenti alle prestazioni sui diritti sociali), il titolo di competenza in parola costituisce una garanzia per l'autonomia regionale, fornendo il punto di riferimento per le modalità di organizzazione e di finanziamento delle prestazioni che lo Stato deve assicurare, anche nelle fasi avverse del ciclo economico, come emerge dal cospicuo contenzioso costituzionale nella definizione del quale la Corte stessa individua nei livelli essenziali la misura di riferimento per la determinazione della spesa costituzionalmente necessaria a garanzia delle funzioni essenziali[14].
Certo i livelli essenziali non costituiscono strumento di riduzione dei divari territoriali: per

[14] Di particolare rilievo, sotto quest'ultimo profilo, le recenti pronunce che affermano la doverosità del finanziamento dei livelli essenziali di assistenza (LEA), a cui deve corrispondere «una coerente proiezione macroeconomica dei costi in termini di fabbisogno regionale» al fine di consentire l'emersione nei bilanci delle priorità allocative per fronteggiare la spesa costituzionalmente vincolata: cfr. sentt. n. 169 del 2017 e

conseguire questo obiettivo occorrerebbero piuttosto scelte di politica economica assunte a livello centrale e l'erogazione di risorse aggiuntive *ex* art. 119, quinto comma, Cost. Nondimeno, la determinazione dei livelli stessi è diventata oggi uno dei pochi presidi nella disponibilità delle Regioni per ottenere risorse "certe" e dimostrare, quando occorre anche nel giudizio di legittimità costituzionale, che lo Stato non assicura il principio di connessione tra funzioni e risorse. In tutti gli altri casi, i tentativi delle Regioni di affermare l'insufficienza delle risorse a loro disposizione per svolgere funzioni amministrative sono stati invece vani.
In tale contesto, in cui il finanziamento delle prestazioni è determinato in maniera esogena dal centro, la sua entità è stata almeno talvolta definita attraverso moduli di leale collaborazione che cercano di assicurare un confronto con le Regioni su quanto trasferire rispetto alle funzioni da svolgere e alle prestazioni da garantire[15].
Mediante questi procedimenti viene garantita, in via di prassi, la partecipazione regionale al finanziamento di alcune funzioni (si pensi alla sanità), con l'effetto di rafforzare l'incidenza regionale sulla determinazione delle funzioni e delle risorse, anche in ambito di competenza legislativa statale.
Nondimeno, va osservato che, negli anni più recenti, anche i richiamati moduli procedimentali si sono rivelati insufficienti a realizzare l'effettivo finanziamento delle funzioni, a causa della tendenza dello Stato ad aggirare gli obblighi collaborativi, richiedendo in seguito risparmi alle Regioni in sede di manovra annuale, con l'effetto di pregiudicare quella corrispondenza tra risorse e livello di prestazioni da erogare che si era cercato di garantire in Conferenza.
È per questo che oggi la capacità di erogare i livelli essenziali diviene il parametro su cui misurare, quanto alle leggi statali, la ragionevolezza dei "tagli lineari" dei finanziamenti e delle misure di contenimento della spesa, che non possono scendere, appunto, al di sotto di tale livello[16]. E ciò vale per tutti i livelli territoriali di governo, anche con riguardo alla travagliata sorte delle province, per fare un esempio che negli ultimi anni ha costituito un significativo "banco di prova" per il controllo della Corte sull'impiego delle risorse[17].

---

n. 117 del 2018.

[15] Cfr., ad esempio, sentt. n. 88 del 2003; n. 134 del 2006; n. 162 del 2007; n. 124 e n. 322 del 2009; n. 121 e n. 309 del 2010; n. 8 e n. 330 del 2011; n. 297 del 2012; n. 65 del 2016, punto n. 5.3.1 del "Considerato in diritto".

[16] In questo precario contesto, la Corte ribadisce infatti la necessità di procedere alla determinazione e all'aggiornamento dei LEA, perché ciò offrirebbe alle Regioni, «un significativo criterio di orientamento nell'individuazione degli obiettivi e degli ambiti di riduzione delle risorse impiegate, segnando il limite al di sotto del quale la spesa – sempreché resa efficiente – non sarebbe ulteriormente comprimibile» (sent. n. 65 del 2016, punto n. 5.3.1 del "Considerato in diritto"). In altre parole, la mancata determinazione dei livelli essenziali non può precludere l'esercizio della funzione statale di coordinamento finanziario, ma l'aggiornamento dei livelli stessi costituirebbe prezioso punto di riferimento per il finanziamento delle prestazioni. V. anche sentt. n. 154 del 2017; n. 103 del 2018.

[17] Cfr. sentt. n. 188 del 2015 e n. 10 del 2016.

Un primo rilevante "filone" della giurisprudenza costituzionale degli ultimi anni è proprio rivolto ad assicurare, in relazione alla legislazione finanziaria di riordino delle province, il principio di connessione tra funzioni e risorse costituzionalmente previsto dall'art. 119, quarto comma, Cost., per evitare il rischio che, ad invarianza di funzioni, siano ridotte le risorse destinate all'ente intermedio[18]. Con questa giurisprudenza sul controllo delle risorse, la Corte ha tra l'altro confermato, in maniera esplicita nella sent. n. 10 del 2016, il definitivo superamento della legge di bilancio come legge meramente formale affermando che le leggi di bilancio, regionali e statali, «*producono effetti novativi dell'ordinamento*» ed esprimono «*scelte allocative di risorse» e, in quanto tali, sono assoggettate a tutti gli effetti al sindacato di costituzionalità*»[19].

Come si desume da queste pronunce, il finanziamento delle prestazioni e dei diritti necessita di risorse, la cui disponibilità, come ho detto, è condizionata dal modello costituzionale di autonomia finanziaria regionale ancora largamente inattuato sotto i colpi della crisi e del robusto accentramento finanziario e fiscale che ne è conseguito, per cui l'effettiva disponibilità delle risorse delle autonomie territoriali è ancora rimessa alle scelte del legislatore statale.

Da questo punto di vista, come dicevo, per il controllo sull'impiego delle risorse assume particolare rilievo l'individuazione dei livelli essenziali. Essa fornisce infatti il punto di riferimento per le modalità di finanziamento delle prestazioni che lo Stato deve assicurare, anche nelle fasi avverse del ciclo economico, come emerge dal cospicuo contenzioso costituzionale nella definizione del quale la Corte stessa individua nei livelli essenziali la misura di riferimento per la determinazione della spesa costituzionalmente necessaria a garanzia dei diritti[20].

Nonostante la richiamata giurisprudenza costituzionale abbia tentato di porvi rimedio, la mancata attuazione del modello costituzionale di autonomia finanziaria ha ristretto il margine di autoidentificazione delle funzioni degli enti sub-statali, subordinandolo ai trasferimenti di risorse statali e quindi perpetuando un sistema eteronomo di finanziamento delle prestazioni.

In un sistema a finanza ancora sostanzialmente derivata, diventa quindi fondamentale il controllo sulla distribuzione e sul corretto impiego delle risorse tra Stato e autonomie territoriali.

---

[18] Cfr., ancora, sentt. n. 188 del 2015 e n. 10 del 2016.

[19] Cfr. sentt. n. 188 del 2015 e n. 10 del 2016, punto n. 2 del "Considerato in diritto", con richiami alla sent. n. 260 del 1990.

[20] Di particolare rilievo, sotto quest'ultimo profilo, le pronunce sopra richiamate alla nota n. 14; nonché, da ultimo, la sent. n. 197 del 2019. Per le significative implicazioni: cfr., ad esempio, F. Politi, *Il diritto alla salute fra esigenze di bilancio, tutela delle competenze regionali ed incomprimibilità dei livelli essenziali*, in *Corti supreme e salute*, n. 1, 2018, 39 ss., spec. 47 ss.

3. Il contributo della giurisprudenza costituzionale: considerazioni preliminari

Entro queste coordinate vanno collocate le pronunce della Corte sugli avanzi di amministrazione e sul Fondo pluriennale vincolato.

La giurisprudenza costituzionale rivolta a preservare il corretto riparto delle risorse tra Stato e Regioni assume particolare significato specie se ricordiamo che, sotto la spinta della crisi e delle esigenze di risanamento, agli enti territoriali, soprattutto mediante le diverse declinazioni del patto di stabilità interno[21], è stato richiesto di conseguire un vero e proprio *surplus* di bilancio, spesso utilizzato a fini di risanamento dei conti pubblici[22]. In particolare, i bilanci delle autonomie territoriali sono stati ripetutamente destinatari di "tagli lineari" che perseguono finalità opposte al miglioramento della qualità della spesa e all'affinamento delle priorità allocative. Alla difficoltà di erogare prestazioni da parte statale per la scarsità delle risorse disponibili ha fatto seguito l'accentramento delle decisioni tributarie e finanziarie, effetto delle politiche di inasprimento fiscale e di contenimento della spesa[23]. Ai progressivi limiti imposti all'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali, corrisponde la tendenza del legislatore statale a utilizzare il loro potere impositivo in contrasto con il principio autonomistico, al fine di fronteggiare gli oneri finanziari imposti da livelli di governo superiori[24].

Tutto ciò, oltre che dal punto di vista del diritto costituzionale, desta non poche perplessità anche sotto il profilo della teoria economica. In effetti, se si muove dal presupposto per cui l'uscita dalla crisi implichi l'esigenza di unire al rigore fi-

---

[21] Al riguardo, anche in relazione alla valorizzazione della cogenza del patto di stabilità da parte della giurisprudenza costituzionale, cfr., ad esempio, S. Bartole, *Supremazia e collaborazione nei rapporti tra Stato e Regioni anche alla luce della legge costituzionale n. 1 del 2012*, Relazione al Seminario di Studio «Il sindacato di costituzionalità sulle competenze legislative dello Stato e delle Regioni. La lezione dell'esperienza», Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, 15 maggio 2015, in *www.cortecostituzionale.it*, 7 s. (del *paper*); nonché, se si vuole, G. Rivosecchi, *Patto di stabilità interno e coordinamento della finanza pubblica*, in *Patto di stabilità e finanza locale. La* governance *multilivello dei Paesi dell'Unione europea*, a cura di G.F. Ferrari e P. Galeone, Venezia, Marsilio, 2012, 29 ss.

[22] Al riguardo, cfr. S. Mangiameli, *Le Regioni italiane tra crisi globale e neocentralismo*, Milano, Giuffrè, 2013, 159 ss.; L. Antonini, *L'autonomia finanziaria delle regioni tra riforme tentate, crisi economica e prospettive*, in *Rivista AIC*, n. 4/2014, 7.

[23] Cfr., ad esempio, L. Antonini, *Introduzione. I vincoli costituzionali al pareggio di bilancio tra (indebiti) condizionamenti delle dottrine economiche e (possibili) prospettive*, in *La domanda inevasa. Dialogo tra economisti e giuristi sulle dottrine economiche che condizionano il sistema giuridico europeo*, a cura di L. Antonini, Bologna, il Mulino, 2016, 35 s.

[24] V. le considerazioni di A. Brancasi, *Il coordinamento finanziario in attesa della legge sul concorso delle autonomie «alla sostenibilità del debito complessivo delle pubbliche amministrazioni»*, in *Le Regioni*, 2012, 1138 s.

nanziario l'introduzione di misure volte a favorire la crescita economica, stabilire limitazioni di spesa così rigide per gli enti territoriali significa impedire che l'attività di investimento sia gestita dalle autonomie, quando, in realtà, è proprio a livello locale che è più facile attrarre investimenti e favorire la ripresa economica.
A questi vincoli statali risale la formazione di avanzi di amministrazione (specie per le autonomie speciali) che, pur non costituendo certamente indice di buon impiego delle risorse da parte degli enti territoriali, sono almeno in parte dovuti alle prestazioni in termini di conti pubblici imposti dal legislatore statale alle autonomie.
In questo contesto, la Corte costituzionale è stata chiamata a realizzare un faticoso bilanciamento tra le norme costituzionali sul coordinamento e la stabilità della finanza pubblica, da un lato, e i parametri posti a presidio dell'autonomia politica degli enti territoriali, dall'altro, soprattutto nella fase successiva alla determinazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali.

4. Determinazione dell'equilibrio di bilancio e autonomia degli enti territoriali: il controllo sull'impiego degli avanzi di amministrazione...

In questo contesto, occorre chiedersi se – e eventualmente con quali effetti – la determinazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali possa incidere sull'autonomia finanziaria.
Al riguardo è bene ricordare che, pur introdotto dagli artt. 81, sesto comma, e 119, primo comma, Cost., e disciplinato, per le autonomie, dal Capo IV della legge 24 dicembre 2012, n. 243 (titolato «Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali e concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico»), l'applicazione delle disposizioni sull'equilibrio di bilancio degli enti territoriali è stata posposta dall'art. 21, comma 3, della stessa legge n. 243 del 2012 a far data dal 1° gennaio 2016[25].
Nel frattempo, è stato completato il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti territoriali, secondo quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, successivamente modificato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, ha delineato il nuovo quadro di riferimento delle regole contabili incentrato sul criterio della «competenza finanziaria potenziata». Quest'ultimo impone di registrare nei bilanci tutte le obbligazioni contratte dall'ente imputandole all'esercizio in cui esse vengono in scadenza per avvicinare il criterio della competenza a quello della cassa e agevolare, in tal modo, il computo

[25] Sul complesso procedimento relativo alla determinazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali, cfr., ad esempio, F. Minni, *Politiche di bilancio e autonomia finanziaria regionale*, in *La Costituzione finanziaria*, cit., 143 s.; F. Saitto, *"Costituzione finanziaria" ed effettività dei diritti sociali nel passaggio dallo «Stato fiscale» allo «Stato debitore»*, in *Rivista AIC*. n. 1/2017, 28 ss.

dell'indebitamento netto del conto economico delle amministrazioni pubbliche ai fini della verifica del rispetto dei vincoli europei.
Ciò ha causato la necessità di armonizzare la disciplina relativa alla determinazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali al sopravvenuto quadro dei principi contabili: l'art. 1, comma 710, della legge 12 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) ha imposto alle autonomie di conseguire, ai fini del rispetto dell'equilibrio, un unico saldo non negativo, in termini di competenza, tra entrate e spese finali, in sostituzione dei precedenti saldi previsti dalla versione originaria dell'art. 9 della legge n. 243 del 2012, inclusivi del vincolo di bilancio di parte corrente, così allineando le regole dell'equilibrio a quelle dell'armonizzazione dei bilanci. Tutto ciò si è tradotto nella coerente eliminazione del vincolo di parte corrente (saldo non negativo, sia in termini di competenza, sia in termini di cassa, tra entrate finali e spese finali), dal momento che, tra l'altro, esso è già disciplinato per gli enti locali dall'art. 162, comma 6, del decreto legislativo 267 del 2000 e, per le Regioni, dall'art. 40 del decreto legislativo n. 118 del 2011.
Tale orientamento è stato recepito e integrato dalla legge 12 agosto 2016, n. 164 (di modificazione della legge n. 243 del 2012, in materia di equilibrio dei bilanci delle Regioni e degli enti locali), a cui ha fatto seguito l'art. 1, comma 463, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), che ha disposto, a decorrere dall'anno 2017, la cessazione dell'applicabilità delle disposizioni sull'equilibrio di bilancio degli enti territoriali introdotte nel 2015, in quanto sostituite da quelle contenute nella legge n. 164 del 2016, in coerenza con il disegno complessivo di determinazione del vincolo e di armonizzazione dei bilanci.
In tale prospettiva, la determinazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali dovrebbe garantire maggiore elasticità alle politiche di bilancio delle autonomie rispetto ai rigidi vincoli del patto di stabilità interno a cui gli enti sub-statali sono stati ripetutamente assoggettati negli ultimi anni[26]. Il rispetto o non delle nuove regole è infatti il risultato delle scelte di indirizzo e delle politiche adottate dell'ente territoriale, mentre il patto di stabilità interno, in quanto espressione della funzione di coordinamento finanziario, impone un predeterminato riparto degli oneri finanziari che gli enti territoriali sono chiamati a sostenere per conseguire specifici obiettivi di finanza pubblica.
Si pone, però, il problema delle modalità di calcolo dell'equilibrio ai fini della verifica del rispetto della regola così introdotta.
In particolare, le questioni decise dalla Corte costituzionale, relative agli avanzi di amministrazione e al Fondo pluriennale vincolato, riguardavano proprio il profilo sum-

[26] Vale a dire esattamente ciò che, all'indomani dell'entrata in vigore della legge costituzionale n. 1 del 2012 e prima dell'approvazione della legge rinforzata di attuazione dell'art. 81 Cost. (legge n. 243 del 2012), la dottrina aveva auspicato, ponendo in rilievo come le norme sulla determinazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali e sul loro concorso alla sostenibilità del debito pubblico, avrebbero dovuto essere espressione di principi di coordinamento (a garanzia, cioè, degli enti sub-statali) e non già «misure

menzionato: vale a dire l'interpretazione dell'art. 9 della legge n. 243 del 2012, come modificato dalla legge n. 164 del 2016, al fine di stabilire:
a) quali titoli di entrata e spesa includere (e come) ai fini del calcolo dell'equilibrio;
b) come individuare le partite che compongono l'avanzo di amministrazione;
c) come calcolare i residui.
Le Regioni, infatti, chiedevano non già una declaratoria di incostituzionalità delle impugnate norme sulla determinazione e sul calcolo dell'equilibrio, bensì un'interpretazione di tali disposizioni favorevole all'autonomia[27]. Secondo una tecnica di impugnazione ormai ampiamente sperimentata nel giudizio in via principale[28], gli enti sub-statali ricorrenti, pur dichiarando esplicitamente di privilegiare una diversa opzione ermeneutica, hanno promosso questioni di legittimità costituzionale per l'ipotesi che la disciplina sull'attuazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali dovesse intendersi, ad esempio, nel senso di precludere all'ente di disporre dell'avanzo di amministrazione regolarmente accertato o di utilizzare risorse già destinate a copertura di spese imputate a esercizi successivi secondo il meccanismo di garanzia costituito dal Fondo pluriennale vincolato. In altre parole, nei giudizi di costituzionalità definiti dalle sentenze qui in esame, le Regioni hanno dedotto che delle disposizioni impugnate, anche in combinato disposto con altre norme contenute negli artt. 9 e 10 della legge n. 243 del 2012, sia possibile fornire più interpretazioni censurando, tra esse, quella ritenuta costituzionalmente illegittima[29].

---

di conformazione dell'autonomia», pur implicando esse un «*travaso* di risorse» in favore dello Stato: così, A. Brancasi, *Il coordinamento finanziario in attesa della legge sul concorso delle autonomie «alla sostenibilità del debito complessivo delle pubbliche amministrazioni»*, in *Le Regioni*, 2012, 1144.

[27] Secondo una tendenza da tempo consolidata nel giudizio in via principale: cfr. R. Bin, *L'importanza di perdere la causa*, in *Le Regioni*, 1995, 1012 ss.

[28] Basti pensare, ad esempio, alle questioni spesso promosse dalle autonomie speciali in relazione alle c.d. "clausole di salvaguardia", contenute in leggi e, spesso, in decreti-legge di governo della finanza pubblica: si tratta di disposizioni a tenore delle quali l'ente territoriale deve adeguarsi alla relativa disciplina secondo quanto previsto dagli statuti di autonomia e dalle norme di attuazione. Al riguardo, la giurisprudenza costituzionale ha affermato che l'effetto delle suddette "clausole" rende inapplicabile agli enti ad autonomia differenziata la disciplina statale in materia di finanza e di tributi ove quest'ultima si ponga in contrasto con le fonti speciali di autonomia, con la conseguenza che tale inapplicabilità esclude la fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale basate sulla violazione degli evocati parametri statutari (*ex plurimis*, sentt. n. 71 e n. 178 del 2012; n. 234 del 2012, punto n. 3 del "Considerato in diritto"; n. 241 del 2012, punto n. 4.2 del "Considerato in diritto"; nonché sentt. n. 215 e n. 219 del 2013 e n. 23 del 2014), o ne determina la loro inammissibilità (sent. n. 201 del 2010). Sicché le "clausole di salvaguardia" vengono impugnate non già per ottenere una declaratoria di incostituzionalità, bensì, in via cautelativa, per la denegata ipotesi in cui esse non vengano interpretate nel senso di escludere l'applicabilità alle autonomie speciali della disciplina in materia di finanza e di tributi a cui si riferiscono. Per una critica a questa giurisprudenza, v. C. Pinelli, *Sull'assetto della finanza delle Regioni a statuto speciale*, in *Giur. cost.*, 2012, pp. 3650 ss., spec. p. 3654. Per un ulteriore approfondimento, sia consentito un rinvio a G. Rivosecchi, *Finanza delle autonomie speciali e vincoli di sistema*, in *Rivista AIC*, n. 1/2016, 17 ss.

[29] Sull'ammissibilità di questioni promosse in questi termini nel giudizio in via principale, cfr., ad esempio,

Le questioni di costituzionalità decise dalla Corte su cui vorrei soffermare la vostra attenzione vertono proprio intorno a quest'ultimo aspetto, essendo l'organo di giustizia costituzionale chiamato a interpretare l'art. 9 della legge n. 243 del 2012 per decidere, come si accennava: quali titoli di entrata e spesa includere (e come) ai fini del calcolo dell'equilibrio; come determinare le partite che compongono l'avanzo di amministrazione; come calcolare i residui. Come si vedrà meglio appresso, la Corte non preclude, ad esempio, all'ente di disporre dell'avanzo di amministrazione regolarmente accertato con l'approvazione del rendiconto, o di utilizzare risorse già destinate a copertura di spese imputate a esercizi successivi secondo il meccanismo di garanzia costituito dal Fondo pluriennale vincolato[30].

Dietro ai tecnicismi contabili, si tratta di rilevanti questioni che concorrono a ridefinire l'autonomia finanziaria degli enti territoriali nel processo di attuazione dell'equilibrio di bilancio.

In particolare, le Regioni hanno chiesto e ottenuto: che lo Stato garantisca il concorso al finanziamento dei livelli essenziali di assistenza sanitaria e delle funzioni essenziali nelle fasi avverse del ciclo economico o al verificarsi di eventi eccezionali[31]; che il concorso degli enti territoriali sia assicurato nel rispetto dei principi di coordinamento e delle regole poste dalla legge rinforzata[32]; che il concorso delle autonomie speciali sia assicurato nel rispetto nelle copertura costituzionale di cui esse godono; che la determinazione della regola dell'equilibrio in un unico saldo non negativo, in termini di competenza, tra entrate e spese finali, sia calcolata tenendo conto dello stato della finanza di ciascuna Regione giuridicamente accertato nei rendiconti.

In questo "filone" di pronunce, la Corte affronta, tra l'altro, le due questioni relative alla facoltà dell'ente di far rientrare l'avanzo di amministrazione nella composizione degli attivi ai fini del rispetto della regola dell'equilibrio; e all'utilizzo del fondo pluriennale vincolato, un saldo finanziario introdotto a seguito dell'armonizzazione dei sistemi contabili per garantire la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso.

Le Regioni ricorrenti temevano che le nuove norme sul calcolo dell'equilibrio, rinviando allo schema di bilancio degli enti territoriali previsto dal decreto legislativo n. 118 del 2011, potessero essere interpretate in maniera tale da includere soltanto le entrate espressamente indicate in tale schema di bilancio, e, conseguentemente, che fosse vietato l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione giuridicamente accertato c.d. "libero", al netto, cioè, dei fon-

già sentt. n. 244 del 1997 e n. 233 del 2009. In dottrina, cfr. F. Dal Canto, *Corte costituzionale e attività interpretativa, tra astrattezza e concretezza del sindacato di costituzionalità promosso in via di azione*, in *Corte costituzionale e processo costituzionale nell'esperienza della Rivista «Giurisprudenza costituzionale» per il cinquantesimo anniversario*, a cura di A. Pace, Milano, Giuffrè, 2006, 253 ss.

[30] Cfr. sentt. 247 del 2017 e n. 101 del 2018.

[31] Cfr. sent. n. 235 del 2017.

[32] Cfr. sentt. n. 235 e n. 237 del 2017.

di accantonati, di quelli destinati agli investimenti e di quelli vincolati (art. 42 del decreto legislativo n. 118 del 2011).
La Corte dapprima ha adottato una pronuncia interpretativa di rigetto, fornendo una lettura costituzionalmente orientata delle norme sul calcolo dell'equilibrio, tale per cui l'avanzo di amministrazione rimane nella disponibilità dell'ente territoriale[33]; e, successivamente, a fronte della persistente interpretazione contraria del legislatore statale, ha adottato una pronuncia di accoglimento in relazione alle norme contenute nella legge di bilancio per il 2017, nella parte in cui non prevedevano che l'inserimento dell'avanzo di amministrazione e del Fondo pluriennale vincolato nei bilanci degli enti territoriali avesse effetti neutrali rispetto alla determinazione dell'equilibrio[34].
Con queste pronunce, la Corte ha quindi affermato che, una volta determinato l'equilibrio di bilancio degli enti territoriali, la legge rinforzata non può precludere l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione da parte delle autonomie territoriali, né le scelte degli enti locali circa la destinazione o meno dell'avanzo «*all'incremento degli spazi finanziari regionali*».
In estrema sintesi, secondo il Giudice costituzionale, impiegare l'avanzo quale contributo ai vincoli di finanza pubblica sarebbe irragionevole, perché penalizzerebbe le gestioni virtuose e sarebbe iniquo e sproporzionato nella determinazione del sacrificio imposto ai singoli enti perché la sua dimensione sarebbe casuale e legata all'episodico concatenarsi delle varie dinamiche dei singoli bilanci.

5. ...e del Fondo pluriennale vincolato

Anche il secondo ordine di questioni decise dalla Corte, relative alla garanzia costituita dal Fondo pluriennale vincolato è stato deciso nel senso che tale saldo deve rimanere a garanzia del finanziamento di obbligazioni passive dell'ente esigibili negli esercizi successivi a quello in corso.
La Corte ha affermato che il fondo pluriennale vincolato non può costituire strumento per «*sottrarre, in favore di pretesi vincoli di finanza pubblica assunti dallo Stato, alcune risorse già impegnate – in relazione a obbligazioni passive, indefettibili nei modi, nelle quantità e nei tempi già fissati – per programmi e investimenti approvati e finanziariamente coperti negli esercizi precedenti*». In caso contrario, da strumento volto a rappresentare nel bilancio dell'ente territoriale le risorse già accertate rispetto al loro effettivo utilizzo su un arco temporale pluriennale, l'istituto verrebbe surrettiziamente trasformato in strumento di imposizione di ulteriori oneri alle autonomie, violando, tra l'altro, i principi di trasparenza e veridicità dei bilanci.

[33] Sent. n. 247 del 2017.

[34] Sent. n. 101 del 2018.

In tal modo, l'effetto di questa giurisprudenza consente di preservare la disciplina del decreto legislativo n. 118 del 2011 in relazione sia all'avanzo di amministrazione (art. 42), sia al fondo pluriennale vincolato (secondo quanto previsto dall'allegato n. 2, a cui rinvia l'art. 26, comma 3; nonché dall'allegato n. 4/2), quali istituti volti a garantire gli elementi patrimoniali dell'ente territoriale a fini di conservazione della copertura delle spese pluriennali nella programmazione dell'impiego delle risorse, anche in relazione all'esigenza, imposta dal diritto dell'Unione europea, di assicurare l'adempimento, già programmato, delle obbligazioni passive dall'ente sub-statale[35].

In definitiva, la Corte riconosce alle disposizioni della legge rinforzata sulle modalità di calcolo dell'equilibrio un effetto meramente contabile, che, da un lato, non preclude l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, e, dall'altro, preserva la garanzia conservativa delle risorse non ancora erogate ma già finalizzate al pagamento dei debiti pregressi delle amministrazioni pubbliche[36].

6. Considerazioni conclusive: equilibrio di bilancio e autonomie territoriali

Con le pronunce qui sopra esaminate, quindi, la Corte costituzionale afferma anzitutto il rigoroso sindacato sul principio di continuità degli esercizi finanziari, che costituisce corollario dell'equilibrio.

Come ripetutamente osservato dal Giudice delle leggi, l'introduzione dell'equilibrio implica la «*ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*»[37]. Sicché, da un lato, il principio dell'equilibrio, inteso in senso statico, implica che ogni misura di spesa sia soggetta all'obbligo della previa copertura nel momento in cui essa viene disposta dal legislatore; dall'altro lato, inteso in senso dinamico, vale a dire su un arco temporale pluriennale, esso presuppone il rigoroso accertamento del risultato di amministrazione dell'anno precedente[38]. La scorretta individuazione dell'avanzo di amministrazione può riverberarsi, in una sorta di «effetto domino»[39] sulle decisioni di bilancio successive, determinandone l'illegittimità per violazione del principio di continuità degli esercizi finanziari.

---

[35] Sent. n. 247 del 2017.

[36] Sul punto, cfr. C. Bergonzini, *Ancora un* singolare malfattore legale? *I perduranti ritardi nel pagamento dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni* (19 giugno 2017), in *www.amministrazioneincammino.luiss.it*.

[37] Sentt. n. 384 del 1991 e n. 213 del 2008.

[38] Cfr. C. Buzzacchi, *L'«armonia logica e matematica dell'equilibrio del bilancio» e le improbabili acrobazie contabili del legislatore regionale*, in *Giur. cost.*, 2017, 3028 ss., spec. 3030 ss.

[39] Così, sent. n. 274 del 2017, punto n. 4.1 del "Considerato in diritto": su cui v. ancora C. Buzzacchi,

Si pensi alle pronunce con cui la Corte dichiara costituzionalmente illegittime le disposizioni di legge regionale che utilizzano a fini di copertura l'avanzo di amministrazione senza che sia approvato il relativo rendiconto[40]; o dispongono l'iscrizione in bilancio di fittizie partite di entrata non giuridicamente accertate[41]; o determinano l'ampliamento della facoltà di spesa mediante la riprogrammazione di «economie vincolate»[42]; o attestano quote di avanzo "libero" a fronte di un risultato di amministrazione negativo[43]. O, ancora, si pensi a quando l'organo di giustizia costituzionale stigmatizza pratiche contabili non rigorose delle Regioni sottoposte a piani di rientro dal disavanzo sanitario, con riguardo all'accertamento dei residui o dei crediti sulla base dei quali sono stati approvati bilanci di previsione o rendiconti[44]; o, infine, a quando esso censura il mancato riaccertamento dei residui che viene ad inficiare il calcolo dell'avanzo di amministrazione e, conseguentemente, del disavanzo finanziario.

Dall'altro lato, sul versante opposto, in maniera speculare e coerente con il suesposto orientamento, la Corte assicura un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme sulla determinazione e calcolo dell'equilibrio degli enti territoriali, sintonica con il principio autonomistico, pur senza aggravare i saldi di bilancio. Si pensi alle sentenze interpretative di rigetto di questioni promosse in relazione a tali disposizioni[45]; o, quando lo Stato persiste nella sua interpretazione, alle pronunce di accoglimento[46], che, come si è detto, consentono agli enti territoriali di utilizzare l'avanzo di amministrazione giuridicamente accertato (che non può rifluire nel conto consolidato delle amministrazioni pubbliche, in quanto frutto di politiche di bilancio delle autonomie e nei limiti dei vincoli precedentemente imposti dal patto di stabilità interno) e preservano la garanzia conservativa delle risorse non ancora erogate ma già finalizzate al pagamento dei debiti pregressi delle amministrazioni pubbliche[47].

In altre parole, al sindacato rigoroso sulle leggi regionali con riguardo al principio di continuità dei conti, che si traduce in puntuale accertamento della composizione del risultato di amministrazione (in quanto quest'ultimo può inficiare i successivi bilanci in

---

L'«armonia logica e matematica dell'equilibrio del bilancio», cit., 3029 e C. Bergonzini, *Trasparenza e veridicità dei bilanci: l'annullamento del rendiconto oggetto di manipolazioni contabili* (3 aprile 2018), in *www.forumcostituzionale.it*, 4.

[40] Dalla sent. n. 70 del 2012 in poi.

[41] Cfr., ad esempio, sentt. n. 192 del 2012 e n. 250 del 2013.

[42] Cfr., ad esempio, sent. n. 89 del 2017.

[43] Cfr. sent. n. 274 del 2017.

[44] Cfr., ad esempio, sent. n. 107 del 2016, punto n. 4.1 del "Considerato in diritto".

[45] Sent. n. 247 del 2017.

[46] Sent. n. 101 del 2018.

[47] Cfr., in particolare, sentt. n. 247 del 2017 e n. 101 del 2018. Sul punto, cfr. C. Bergonzini, *Ancora un* singolare malfattore legale*?*, cit.

cui confluisce, qualora una partita che lo compone risponda ad un infedele risultato) corrisponde un'interpretazione delle nuove regole sulla determinazione dell'equilibrio di bilancio coerente con il principio autonomistico. Quest'ultima, infatti, pone limiti alla pretesa del legislatore statale di utilizzare i bilanci regionali per conseguire gli obiettivi generali di finanza pubblica, sottraendo risorse giuridicamente accertate e correttamente rappresentate nei rendiconti dagli enti sub-statali per farle rifluire nel conto consolidato delle amministrazioni pubbliche[48].

Tale orientamento giurisprudenziale appare tanto più convincente nella fase di transizione dalle regole del patto di stabilità interno a quelle sulla individuazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali. Con le prime, gli enti sub-statali sono state assoggettati, ormai da diversi anni, a stringenti limiti di spesa, rispetto ai quali la determinazione dell'equilibrio dovrebbe garantire maggiore elasticità alle politiche di bilancio. Il rispetto o non delle nuove regole è infatti il risultato delle scelte di indirizzo dell'ente territoriale, mentre il patto di stabilità interno, in quanto espressione della funzione di coordinamento finanziario, impone un predeterminato riparto degli oneri finanziari che gli enti territoriali sono chiamati a sostenere per conseguire specifici obiettivi di finanza pubblica[49].

Il primo rilevante principio di diritto affermato dalla Corte nell'interpretazione della legge rinforzata e delle regole sulla determinazione (e calcolo dell'equilibrio) si può quindi enunciare nei seguenti termini. L'avanzo di amministrazione giuridicamente accertato e il saldo del Fondo pluriennale vincolato rimangono nella disponibilità degli enti territoriali e non possono essere utilizzati a fini di risanamento.

L'ente sub-statale è pertanto libero di scegliere se liberare spazi finanziari cedendo l'avanzo oppure trattenerlo; in questo secondo caso diminuiscono gli spazi finanziari a livello regionale, ma il saldo finale rimane invariato, perché al minore spazio finanziario regionale corrisponde un'utilizzazione di eguale misura da parte dell'ente che ne è titolare.

---

[48] Cfr., in particolare sentt. n. 247 del 2017 e n. 101 del 2018: alla pronuncia interpretativa di rigetto delle questioni promosse in relazione alle disposizioni sulla determinazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali segue una decisione di accoglimento per assicurare l'ordinario utilizzo del fondo pluriennale vincolato – volto a garantire il finanziamento di obbligazioni passive dell'ente esigibili negli esercizi successivi a quello in corso – ed evitare che esso sia trasformato in strumento finalizzato a imporre alle autonomie determinati obiettivi di finanza pubblica. La Corte ha così affermato che tale saldo non può essere incluso nelle entrate dell'ente sub-statale ai fini del calcolo dell'equilibrio.

[49] Sugli elementi di rigidità e sulla normativa "vincolistica", che esplica i suoi effetti attraverso il patto di stabilità interno, cfr., ad esempio, F. Guella, *Il patto di stabilità interno, tra funzione di coordinamento finanziario ed equilibrio di bilancio*, in *Quad. cost.*, 2013, 592 ss.; nonché, se si vuole, G. Rivosecchi, *Gli effetti del processo di integrazione europea sulle autonomie territoriali*, in *Rivista AIC*, n. 3/2017, 22. Sul punto, nell'ambito di una vasta letteratura economica, cfr., almeno, G. Pisauro, *I «Patti» di Stabilità Interni. Un commento*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/2006, 193 ss., spec. 196.

È stato in proposito chiarito che «*[l]'iscrizione o meno nei titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dell'entrata e nei titoli 1, 2 e 3 della spesa deve essere intesa in senso tecnico-contabile, come criterio matematico armonizzato ai fini del consolidamento dei conti nazionali, mentre devono ritenersi inalterate e intangibili le risorse legittimamente accantonate per la copertura di programmi, impegni e obbligazioni passive concordate negli esercizi anteriori alla scadenza. Gli aggregati in discussione – è bene ricordarlo – non esauriscono la consistenza del bilancio degli enti territoriali per cui, ove non specificamente ivi inserito, il fondo pluriennale vincolato può trovare allocazione e gestione conforme in diversa partita contabile*»[50].

Il secondo principio affermato dalla sent. n. 101 del 2018 è invece individuabile nell'anticiclicità del bilancio che la Corte desume dalla formulazione dell'art. 81, primo comma, Cost., laddove consente l'indebitamento per contrastare le fasi avverse del ciclo economico. Se infatti, afferma la Corte, le norme sulla determinazione dell'equilibrio di bilancio «*precludessero l'utilizzazione negli esercizi successivi dell'avanzo di amministrazione e dei fondi destinati a spese pluriennali – il cosiddetto pareggio verrebbe invece a configurarsi come "attivo strutturale inertizzato", cioè inutilizzabile per le destinazioni già programmate e, in quanto tale, costituzionalmente non conforme agli artt. 81 e 97 Cost.*». Inoltre, «*[t]enuto conto che le spese di natura pluriennale coincidono quasi specularmente con le risorse destinate agli investimenti,* [...] *per contrastare le fasi avverse del ciclo economico non potrebbero essere impiegate nemmeno le risorse già disponibili per gli investimenti* [del Fondo pluriennale vincolato]».

In altre parole, in coerenza con il sistema delle fonti, la legge rinforzata deve essere letta alla luce dell'art. 81 Cost. e non viceversa. E dal momento che l'art. 81, primo comma, Cost. implica la realizzazione di politiche di bilancio anticongiunturali una diversa interpretazione delle norme sul Fondo pluriennale vincolato – volta, cioè, a limitare la garanzia degli elementi patrimoniali dell'ente territoriale a fini di conservazione della copertura delle spese pluriennali – sarebbe in contrasto non soltanto con il principio autonomistico (primo principio di diritto), ma anche con il principio di anticiclicità del bilancio (secondo principio di diritto enunciato dalla giurisprudenza qui in esame).

Occorre infine osservare che le questioni di costituzionalità della legge n. 164 del 2016 decise dalla Corte rivelano il perdurante disallineamento tra le regole europee di governo dei conti pubblici, rigorosamente incentrate sulla contabilità economica e su parametri statistici[51], e quelle della contabilità pubblica italiana, ancora largamente basate sulla competenza giuridica, anche nella fase successiva all'introduzione del

[50] Sent. n. 247 del 2017, punto n. 9 del "Considerato in diritto".

[51] Da ultimo culminate nel Regolamento (UE) n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 maggio 2013 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea (testo rilevante ai fini del SEE).

richiamato criterio della «competenza finanziaria potenziata». Le prime garantiscono la rilevazione unitaria, anno per anno, dei fatti gestionali nei loro profili economico-patrimoniali, mentre le seconde assolvono a funzioni autorizzatorie e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria[52].

A seguire le regole europee, la gestione finanziaria dell'ente territoriale si traduce in un aggregato statistico ai fini del calcolo dell'indebitamento netto del settore amministrazioni locali, che, a sua volta, rientra nel più ampio aggregato rappresentato dal conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche. Secondo tali criteri di classificazione, il risultato di amministrazione non può essere incluso nel calcolo dell'equilibrio. Trattandosi di un attivo frutto del differimento di una transazione finanziaria rispetto a un fatto economico preesistente, esso, per definizione, non attiene all'esercizio finanziario di riferimento, bensì a quelli precedenti. All'opposto, i principi della competenza giuridica consentono invece di tenere conto di tali fenomeni, in quanto i bilanci pubblici sono espressione della funzione autorizzatoria e di rendicontazione, sorretta, per gli enti territoriali, dai parametri costituzionali posti a presidio dell'autonomia.

Da ciò segue il principio di diritto affermato dalla giurisprudenza che ho richiamato per il quale il pareggio, per quanto discenda dal diritto dell'Unione europea, non consente di utilizzare le norme di contabilità per imporre limiti all'utilizzo degli elementi patrimoniali dell'ente territoriale, *anche* quando questi ultimi sono previsti dalla *legge rinforzata*.

Tale orientamento appare tanto più significativo alla stregua dell'intrinseca contraddittorietà delle tendenze della legislazione statale. Infatti, come si è detto, nella fase anteriore alla determinazione dell'equilibrio di bilancio, le autonomie sono state assoggettate a stringenti limiti di spesa previsti dalle diverse declinazioni del patto di stabilità interno che hanno concorso alla formazione di avanzi di amministrazione, soprattutto nei bilanci delle autonomie speciali; in un secondo momento, invece, le norme sopravvenute sulla determinazione dell'equilibrio sembrano precluderne l'utilizzo. Con le sentenze qui sopra esaminate, la Corte pone limiti a tale pretesa, favorendo un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme impugnate, nel difficile bilanciamento tra esigenze di consolidamento dei conti e garanzie dell'autonomia politica degli enti sub-statali.

[52] Sul punto, cfr. Ufficio Parlamentare di Bilancio, *Avanzi di amministrazione e regola del pareggio. La sentenza della Corte costituzionale n. 247/2017*, *focus* tematico n. 5, 9 marzo 2018, in upbilancio.it, 4 s.

I CONTROLLI DELLA CORTE DEI CONTI

Maria Teresa Polito

Sommario: 1. I controlli di legittimità-regolarità ed i controlli sulla gestione. – 2. Elementi di differenziazione dei diversi controlli. – 3. L'esperienza dei controlli di regolarità contabile in una regione a statuto ordinario.

1. I Controlli di legittimità-regolarità ed i controlli sulla gestione

Sono lusingata di essere stata invitata a partecipare a questa importante iniziativa culturale, ringrazio, quindi, Giovanna Colombini e Marcello Degni, in modo non formale, per avermi dato l'occasione di prendervi parte. Mi complimento con loro per aver immaginato una trattazione trasversale dei temi indicati, sicuramente più completa e maggiormente ricca di spunti di riflessione.
L'argomento di cui mi devo occupare ha ad oggetto "I controlli della Corte dei conti", nell'ambito di tale tema generale cercherò, nel limitato tempo a disposizione, di soffermarmi maggiormente sui controlli di legittimità-regolarità sui bilanci degli Enti territoriali, aspetto che mi darà l'opportunità di fare delle riflessioni anche su alcune sentenze della Corte costituzionale.
Nella legge istitutiva n. 800 dell'agosto 1862 la Corte veniva indicata come organo a tutela degli interessi finanziari dello Stato e la giurisdizione era l'elemento di chiusura del controllo su atti e sui conti.
La Corte era costituita da Magistrati si da poter proteggere in modo indipendente e terzo gli interessi erariali dello Stato attraverso il controllo preventivo, il controllo successivo e la giurisdizione per le violazioni di legge sfuggite alla precedente interdizione.
Questo originario assetto, caratterizzato dal controllo preventivo di legittimità su tutti gli atti di spesa delle Amministrazioni statali , ha resistito fino agli anni 90. La legge n. 20/1994 ha segnato un nuovo corso dei controlli, riducendo i controlli preventivi di legittimità ad una limitata e tassativa serie di atti, espressamente indicati dall'art. 3 legge n. 20/1994, ed ha trasferito i controlli ad una fase successiva, non più volti ad accertare la legittimità ma orientati a valutare la gestione. Tali controlli sono caratterizzati, prevalentemente, dai parametri di efficacia, efficienza ed economicità di stampo aziendalista.
Tale nuovo corso dei controlli va ricondotto sia al ridimensionamento dell'idea, sviluppatasi negli ultimi anni del secolo scorso (riforma Bassanini), secondo cui ai controlli

giuridici sui bilanci pubblici doveva sostituirsi un sindacato di merito una sorta di "moral suasion" dell'autocorrezione spontanea.
Ma la crisi economica che ha attraversato l'Europa dal 2007/2009, il debito sovrano e le politiche di convergenza, volte a ridurre il debito pubblico, hanno fatto ripensare alle soluzioni rappresentate che limitavano il sindacato delle gestioni pubbliche all'efficacia, all'efficienza ed economicità, concetti importanti, ma che non vanno disancorati da un aggancio alla legalità sostanziale dell'azione amministrativa, con l'esigenza di esaminare i dati analitici presenti nei bilanci, al fine di valutare il rispetto del patto di stabilità e della convergenza, l'osservanza dei limiti dell'indebitamento ed ad intercettare tempestivamente altre gravi irregolarità .
È stato sicuramente un esperimento pieno di rischi proporre un modello di autocorrezione spontanea agli Enti territoriali, dopo una storia secolare di controlli "tutori". L'abolizione dei controlli di legittimità, previsti dagli artt. 125 e 130 della Costituzione, avvenuto con l'approvazione della riforma costituzionale (legge n. 3 del 2001), aveva creato negli Enti locali una sensazione di libertà e di autonomia che la moral suasion di un controllore esterno, sprovvisto di qualsiasi potere concreto di interdizione, difficilmente poteva in qualche modo condizionare.
Ma alcuni scandali, gli impegni con l'Europa e l'esigenza di rispettare i parametri europei, la crisi economica, l'aumento del debito pubblico, hanno imposto all'ordinamento finanziario nazionale di riscoprire l'antica vocazione della magistratura contabile, attribuendole, con la legge 266/2005, il controllo di legittimità – regolarità sui bilanci e sui rendiconti delle autonomie locali e sulle Aziende sanitarie locali e dal 2012 (il d.l. 174/2012 convertito nella legge n 213/2012), analogo controllo è stato previsto sui rendiconti di tutte le Regioni a statuto ordinario[1].
Nel frattempo la legge n 131/2003 (c.d. Legge La Loggia) aveva modificato l'assetto organizzativo della Corte dei conti costituendo in tutte le Regioni le Sezioni di controllo regionali. Se si ha riguardo al sindacato magistratuale a cui i padri fondatori Cavour e Sella si erano ispirati nel disegnare le competenze della Corte dei conti (una magistratura indipendente ed inamovibile) con riguardo alla gestione finanziaria statale, si comprende che il sindacato sui conti è il fulcro delle prerogative funzionali della Corte dei conti[2], la missione per eccellenza, e analizzando la concreta attuazione sugli Enti territoriali, appare evidente l'importanza che il controllo di regolarità sui bilanci degli Enti riveste nell'attuale momento storico.

---

[1] Si veda A. Carosi, *Il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti sui bilanci degli enti territoriali anche alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in F. Capalbo (a cura di), *Il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti*, Napoli, 2018.

[2] Già nella legge istitutiva n. 800 del 1862 la Corte veniva disegnata come Organo a tutela degli interessi finanziari dello Stato e, sotto tale profilo, la giurisdizione non era altro che l'elemento di chiusura del controllo sugli atti e sui conti. Un'organizzazione magistratuale programmata per proteggere con terzietà

Proprio la ristrettezza di risorse ha imposto una rigorosa disciplina del bilancio.
Non è, infatti, in discussione l'autonomia dell'ente territoriale che deve essere esercitata appieno, ma il rispetto della legalità è condizione essenziale ed acquista maggior vigore quando le risorse sono scarse.
Il meccanismo previsto dal legislatore con l'art. 1, c. 166 e seguenti, legge n. 266/2005, è stato quello di prevedere un raccordo fra i revisori dei conti degli enti locali, (controllori interni) e le Sezioni regionali della Corte dei conti (controllore esterno) per il controllo sui bilanci di previsione e sui rendiconti degli Enti medesimi, prevedendo la definizione annuale di linee guida, da parte della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti per la predisposizione di questionari da inviare per la loro compilazione ai revisori dei conti.
Tale disciplina, che ha superato positivamente il vaglio della Corte costituzionale, (sent. n. 198/2012), ha creato un importante periodico raccordo fra la magistratura contabile e gli enti locali, in funzione del coordinamento della finanza pubblica, il cui fondamento lo si trae dall'art 100 Cost., esso fornisce una conoscenza attualizzata della situazione finanziaria degli enti, del rispetto degli equilibri, dell'osservanza del patto di stabilità e dei limiti dell'indebitamento. Tale disciplina è stata rafforzata dal DL 174 /2012, con l'introduzione di una misura interdittiva (art. 148 bis, 3 c), in caso di gravi irregolarità incidenti sugli equilibri finanziari dell'ente, qualora le stesse non siano sanate dall'ente, è previsto il blocco dei pagamenti.
Il Dl 174/2012, convertito nella legge n. 213 del 2012, ha poi attribuito alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti un'altra importantissima funzione, il giudizio di parificazione dei rendiconti regionali estendendo la disciplina prevista per il rendiconto della Stato dall'art. 39 TU n. 1214/1934.
Già la legge istitutiva della Corte unitaria, la legge n. 800 del 1862, attribuiva alla Corte dei conti il controllo sul rendiconto dello Stato.
Nell'assetto di competenze definito dal Dl 174/2012, convertito nella legge 213/2012, in cui alle Sezioni regionali è stata attribuita la funzione di parificare il rendiconto regionale si sono poste le premesse per valorizzare il ricorso in via incidentale alla Corte costituzionale[3], quando, in sede di giudizio di parifica del rendiconto regionale, le leggi regionali abbiano prodotto una lesione della Costituzione [4]. L'ammissibilità viene ancorata non solo al rito con cui la parifica si svolge, con le formalità della giurisdizione contenziosa, ma sono presenti riflessioni sulla natura della funzione esercitata, rifacendosi all'importan-

e indipendenza gli interessi erariali dello Stato e delle sue articolazioni amministrative in modo graduale e proporzionato: controllo preventivo, controllo successivo, infine giurisdizione per le violazioni di legge sfuggite alla precedente interdizione.

[3] Si veda M. Pischedda, *L'incidente di costituzionalità nel giudizio di parifica*, in F. Capalbo (a cura di), op. cit.

[4] Sentenza n 181/2015, questione proposta dalla Sezione di controllo per la regione Piemonte e successivamente la sentenza. n 89/2017, proposta dalla Sezione Regionale per l'Abruzzo.

tissima ed ancora attuale sentenza della Corte costituzionale n. 226 del 1976. Con essa la Consulta aveva ammesso la possibilità di sollevare incidente di costituzionalità in sede di controllo di legittimità sugli atti, ritenendo che, nella valutazione di legittimità la Corte dei conti si trova in una situazione analoga a quella di un qualsiasi giudice (ordinario o speciale) allorché procede a raffrontare, i fatti e gli atti dei quali deve giudicare alle leggi che li concernono, anche se il procedimento svolgentesi davanti alla Sezione di controllo non è un giudizio in senso tecnico-processuale, è certo che, ai limitati fini di cui all'art 1, legge costituzionale n. 1 del 1948 e dell'art. 23 della legge n. 87 del 1953, la funzione in quella sede svolta è, sotto molteplici aspetti, analoga alla funzione giurisdizionale, e non a quella amministrativa, risolvendosi nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme di diritto oggettivo. Il controllo della Corte dei conti è un controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato, preordinato alla tutela del diritto oggettivo, una funzione cioè di garanzia dell'ordinamento. Nella sentenza n. 181/2015 sono richiamate integralmente per il giudizio di parifica tutte le condizioni esistenti per il controllo preventivo, ritenendo il rendiconto ancorato solo a parametri normativi.
Il rispetto della legalità consiste non solo nella conformità a legge dell'azione amministrativa ma anche in quella dei bilanci e degli equilibri che la riforma costituzionale del 2012 (legge costituzionale 20 aprile 2012 n. 1 e la legge 24 dicembre 2012 n. 243), ha posto al centro degli interessi della collettività[5]. In tal modo il controllo di regolarità – legittimità dei bilanci è risultato coerente con il DNA dell'antica istituzione.

2. Elementi di differenziazione dei diversi controlli

Ma i due controlli, affidati alla Corte dei conti, quello di legittimità/ regolarità e quello sulla gestione, si differenziano per diversi aspetti: natura, parametri di riferimento, procedimento, tipologia dei provvedimenti adottati, esiti, effetti, giustiziabilità.
Con riguardo alla natura si osserva che il primo è un controllo di legalità, regolarità, mentre quello sulla gestione è un controllo di merito.
I *parametri,* nei controlli di legittimità su atti o di regolarità sui bilanci degli enti territoriali, sono ancorati ad una rigorosa comparazione con disposizioni legislative, nel caso dei bilanci si tiene conto della legge rinforzata e del rispetto dei principi costituzionali

[5] La Corte costituzionale, definisce l'equilibrio come la "continua ricerca del simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche" (v. Corte cost. sent. n. 250/2013, n. 279/2016 e n. 7/2017), ovvero, molto più semplicemente, si può anche dire che l'equilibrio è dato dalla "copertura [reale ed effettiva] delle spese impegnate" (cfr. Corte Cost. n.101/2018. Il principio dell'equilibrio ha influenzato anche il buon andamento come osservato da G. Colombini in *Buon andamento ed equilibri finanziari nella nuova formulazione dell'art 97* in Atti del convegno della Corte costituzionale "Il diritto del bilancio ed il sindacato sugli atti di natura finanziaria".

dell'equilibrio dei bilanci (artt. 81, 97 Cost.) e dei limiti imposti all'indebitamento (art. 119 Cost.), si esamina l'osservanza dei principi contabili quali quelli enucleati dall'armonizzazione contabile di cui al d.lgs. n. 118/2011.
Il controllo sulla gestione, invece, deve comparare i risultati agli obbiettivi e deve valutare gli stessi attraverso parametri dettati dalla scienza aziendalistica, secondo profili di efficacia, efficienza ed economicità.
Con riguardo al procedimento si osserva che in tutte le tipologie di controllo è presente un'istruttoria analitica e accurata non solo di tipo documentale, utilizzando diversi strumenti istruttori fra cui anche le audizioni, gli accertamenti diretti sul posto (art. 3, comma 8, legge 20/1994), le consulenze su specifici profili tecnici, controlli incrociati con atti di altre amministrazioni, o con atti tratti da altre banche dati. Alla conclusione dell'istruttoria è necessario un contraddittorio con gli enti destinatari ai sensi dell'art. 24 TU RD 1214/1934, ma nei controlli sui bilanci, in linea con la giurisprudenza del giudice delle leggi, il contraddittorio deve essere più rigoroso riconoscendo, nei casi nei quali conseguono misure interdittive, l'esigenza dell'adunanza pubblica per consentire ai rappresentanti delle amministrazioni di fornire ulteriori elementi.
Con riguardo ai controlli sul rendiconto regionale il procedimento è dettato dall'art. 1, c. 5, d.l. 174/2012, convertito nella legge 213/2012, norma che richiama l'art. 39 del TU della Corte dei conti per la parifica del rendiconto dello Stato, in tale ultima norma, con disciplina molto scarna, sono richiamate le formalità della giurisdizione contenziosa senza ulteriori specificazioni, è infatti prevista l'udienza pubblica, con la presenza del Procuratore regionale, che ha la funzione di garantire l'osservanza della legge (Corte cost. sent. n. 89/2017). In tale giudizio la Sezione regionale è legittimata a sollevare questioni incidentali di costituzionalità davanti alla Corte costituzionale (sent. 181/2015) quando le norme regionali da applicare si presentino in contrasto con la Costituzione.
Il controllo intestato alla Corte dei conti conosce 2 tipologie di provvedimento: il referto e la pronuncia (decisione). Sfocia in un referto il controllo sulla gestione che si conclude con riflessioni critiche sulle attività controllate, destinate innanzitutto alle Assemblee Parlamentari ed al soggetto controllato.
Il controllo di legittimità si conclude invece con una pronuncia/decisione, assunta in riferimento alla conformità a legge dell'atto e delle attività controllate, pervenendo ad un giudizio dicotomico (sent. n 39/2014) che promana dalla comparazione con le norme (legittimo o illegittimo, regolare o irregolare).
Il sindacato sui bilanci degli Enti territoriali, assegnato alla Corte dei conti, appartiene a quest'ultima tipologia, come ha avuto modo di evidenziare, in molte sentenze, la Corte costituzionale con riguardo al giudizio di parifica sui rendiconti regionali (si segnalano la sent. n. 60/2013 e la n. 39/2014) ed ha ad oggetto la verifica del raggiungimento degli equilibri di bilancio, del livello di indebitamento raggiunto ed il rispetto del patto di stabilità (ora saldo non negativo di finanza pubblica), al fine di intercettare gravi irregolarità che possano incidere sulla situazione di stabilità finanziaria e compromettere,

anche con indebitamenti eccessivi, i bilanci futuri. Vi è una sorta di "dovere di veridicità" implicitamente contenuto nella funzione di accertamento e verifica dei conti.
Il controllo di legittimità-regolarità si conclude con una decisione motivata, propedeutica all'approvazione del rendiconto in sede legislativa da parte della Regione.
Il giudizio si risolve in un accertamento volto a definire la legittimità o meno del rendiconto e delle relative poste contabili sottostanti.
In diversi casi, il giudizio positivo di legittimità può riguardare alcuni profili e poste specifiche del rendiconto ed essere invece precluso per altre. In tali ipotesi il giudizio può assumere forme articolate. In particolare la giurisprudenza espone diversi casi di parifica parziale ed un solo caso di diniego di parifica[6].
Nel giudizio di parifica la decisione è distinta dalla relazione[7] ed in quest'ultimo atto spesso è contenuta, in modo più articolata la motivazione tecnica delle decisioni assunte.
In relazione agli effetti, nei controlli di regolarità sui rendiconti degli enti locali l'esito conformativo è necessario e, nei casi di gravi irregolarità, si può arrivare anche a forme interdittive, ai sensi dell'art 148 bis del TUEL, con il blocco dei programmi di spesa, per quei programmi per i quali è stata accertata la mancata copertura, quando gli enti non emettono i provvedimenti correttivi o gli stessi siano ritenuti inidonei dalla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti. Tale esito è stato escluso dalla Consulta per il bilancio delle Regioni, in quanto l'approvazione del rendiconto è incorporato in un atto legislativo[8].
Invece, l'esito delle relazioni di controllo sulla gestione è lasciato all'autocorrezione delle amministrazioni, destinatarie delle raccomandazioni, valorizzando il profilo collaborativo in una sorta di *moral suasion* dei profili di cattiva gestione individuati a cui consegue un generico obbligo di comunicare le misure adottate, consentendo alla Corte di effettuare nel tempo un follow-up della messa in atto delle raccomandazioni formulate.
Ulteriore rilevante profilo è quello della giustiziabilità delle deliberazioni di controllo.
Al riguardo il mutato contesto normativo di riferimento è stato oggetto di attenzione sia da parte della Corte costituzionale[9] che del legislatore nazionale[10] il quale ha isti-

---

[6] Sezione regionale di controllo per la Basilicata per l'esercizio finanziario 2015 delib n 45/2016, perché inficiato in termini di veridicità, attendibilità e sostenibilità dei relativi equilibri e saldi finanziari.

[7] L'art 1, c. 5, d.l. 174/2012 dispone che "Alla decisione di parifica è allegata una relazione nella quale la Corte dei conti formula le sue osservazioni in merito alla legittimità ed alla regolarità della gestione e propone le misure di correzione e gli interventi di riforma che ritiene necessari al fine, in particolare, di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa".

[8] Sentenza della Corte costituzionale n 39 del 2014.

[9] Fondamentali in tal senso sono la sentenza n. 60 del 2013, che aveva in modo inequivocabile individuato la categoria dei controlli di legittimità-regolarità e la sentenza n. 39 del 2014, che aveva affermato il necessario sindacato giurisdizionale su quei controlli, che, a differenza del controllo sulla gestione, sono idonei ad incidere sulle situazioni soggettive di chi vi è sottoposto.

[10] L'art. 1, comma 12, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, come modificato dall'art. 33, comma 2,

tuito una giurisdizione speciale della magistratura contabile, relativamente ai controlli di legittimità-regolarità sui bilanci, esercitata dalle SS.RR. in speciale composizione.
È infatti, ammessa l'impugnazione alle Sezioni Riunite della Corte dei conti in speciale composizione, con le forme e i termini indicati dall'articolo 243-quater, comma 5, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, con il coinvolgimento del Pubblico ministero a tutela dell'interesse generale oggettivo della regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente territoriale.
L'esistenza di garanzie processuali nei confronti di tali pronunce era stata ritenuta necessaria dalla Corte costituzionale (sentenza n. 39 del 2014 ed anche da sentenze successive) che ha richiamato il sindacato giurisdizionale su quei controlli, che, a differenza dei controlli sulla gestione, sono idonei ad incidere sulle situazioni soggettive di chi vi è sottoposto.
Nella sentenza n. 181 del 2015 la Corte costituzionale ha ricondotto il controllo di legittimità-regolarità a precisi parametri normativi ritenendo applicabili al controllo di regolarità sui rendiconti degli enti, gli stessi parametri che la rilevante sentenza n. 226 del 1976 aveva considerato applicabili al controllo sugli atti del Governo. Essi possono essere così sintetizzati:
a) il raffronto fra fatti o atti oggetto del controllo ad una fattispecie normativa;
b) la conformità della gestione a norme di diritto oggettivo (sent. n. 181/2015);
c) lo stato neutrale della funzione anche in considerazione dello status magistratuale di chi la esercita;
d) il rispetto del principio del contraddittorio, dovendosi conferire spazio ai soggetti controllati nel corso del procedimento.
Poiché si tratta di valutare la conformità dei bilanci alle norme del diritto oggettivo, tale funzione è assimilabile, sotto diversi aspetti, a quella giurisdizionale più che a quella amministrativa.
Il sindacato di legittimità da parte di una magistratura non si può fermare alla corrispondenza tra norma di legge e redazione delle scritture contabili, ma deve analizzare se la legge di riferimento sia effettivamente conforme alla Costituzione ed ai suoi principi.
La Corte costituzionale ha ritenuto che i profili emergenti dal complesso normativo -giurisprudenziale, con riguardo ai controlli di legittimità-regolarità possono essere così sintetizzati:
il sindacato di legittimità – regolarità sui conti pubblici può coinvolgere situazioni soggettive ed è caratterizzato da un procedimento para-giurisdizionale;
alla categoria del controllo di legittimità non è ricollegabile solo il controllo su atti (art. 3 legge 20/1994), ma anche la cosiddetta parificazione dei conti regionali, il sindacato

lettera a), numero 3), del decreto-legge del 24 giugno 2014, n. 91.

di legittimità – regolarità dei conti degli Enti locali e delle Aziende sanitarie oltre alle competenze in tema di crisi degli enti, riferendosi al predissesto ed al dissesto (sent. n. 89/2017);
le decisioni sono più simili alle sentenze che non ai referti di gestione e sono suscettibili di impugnazione tutte le volte che coinvolgono interessi specifici di parte.
Tali profili hanno avuto una rilevante influenza nel legittimare l'accesso delle Sezioni regionali di controllo alla Corte costituzionale.

3. L'esperienza dei controlli di regolarità contabile in una regione a statuto ordinario

A conclusione del mio intervento vorrei formulare alcune considerazioni che derivano dai controlli effettuati dalla Sezione di controllo della Regione Piemonte nei confronti degli Enti locali, Regione presso la quale svolgo le funzioni di presidente. Il Piemonte è una Regione con circa 1200 enti locali di cui 8 province e 1192 comuni, fra essi, solo 135 con popolazione superiore ai 5.000 abitanti. Torino e Cuneo sono le province più grandi d'Italia rispettivamente con 316 e 250 comuni.
In Piemonte è presente il comune più piccolo d'Italia per popolazione, Moncenisio, con 36 abitanti e 12 dei 15 comuni italiani più piccoli sono ubicati in Piemonte (con popolazione fra i 36 ed i 66 abitanti).
Questa situazione particolare rende complessi i controlli di regolarità contabile sui rendiconti degli enti locali. Innanzitutto le regole della contabilità armonizzata, introdotte dal d.lgs. 118/2011, si applicano a tutti gli enti con le medesime modalità, a prescindere dalle dimensioni degli stessi. Questa circostanza crea grande difficoltà perché gli enti più piccoli sono sprovvisti delle figure professionali necessarie ad attuare una contabilità così complessa. Sarebbe, quindi, auspicabile che, attraverso una specifica disciplina di settore, agli enti di ridotte dimensioni fossero applicate norme semplificate, volte ad evidenziare ad esempio: il rispetto dei saldi e quindi dell'equilibrio finanziario, il rispetto dei limiti dell'indebitamento, la sua finalizzazione per spese d'investimento, la gestione delle entrate e la relativa riscossione, riservando invece ad enti di maggiori dimensioni tutti gli altri adempimenti. Ciò agevolerebbe la gestione e faciliterebbe la valutazione sulla veridicità delle scritture contabili sottoposte, semplificando i controlli di regolarità. Il dl n. 91/2018, convertito nella legge n 108/2018, contiene disposizioni indirizzate alla previsione di una disciplina semplificata per gli enti di piccole dimensioni, l'auspicio è che la stessa possa ricevere concreta attuazione.
Dai controlli sono evidenziabili, oltre ad enti locali virtuosi che riescono a rispettare annualmente gli equilibri, attraverso una gestione oculata, diverse situazioni di enti locali in sofferenza finanziaria, riconducibili o a difficoltà di riscossione delle entrate o ad incrementi delle spese correnti con la produzione costante di disavanzo. In entrambi i

casi è necessario effettuare interventi tempestivi al fine di superare le difficoltà avendo davanti la consapevolezza che il rigore è fondamentale per assicurare la stabilità finanziaria dell'ente ed affrontare con immediatezza problemi strutturali che se sottovalutati conducono l'ente all'inevitabile dissesto. Ad esempio, si richiama l'attenzione sul ricorso frequente all'anticipazione di tesoreria che trasforma tale istituto da fenomeno episodico, per far fronte ad occasionali e momentanee difficoltà di cassa connesse a situazioni eccezionali ed imprevedibili, in uno strumento di gestione corrente della carenza di liquidità. Ciò costituisce inevitabilmente un incremento dell'indebitamento, indirizzato non a spese di investimento, ma a spese correnti. Tale situazione non solo è contraria alla regola aurea, individuata nell'art 119, comma 6, della Costituzione, ma l'aumento del disavanzo per spese correnti esteso su diverse annualità, infrange quel patto fra generazioni, violando i principi di solidarietà e di coesione sociale, perché carica pesantemente sulle generazioni future il peso dell'indebitamento, senza quegli evidenti vantaggi che derivano per le comunità amministrate dalle spese per investimento.
I controlli hanno, altresì, evidenziato che l'avvento della contabilità armonizzata ha consentito di avere un quadro più veritiero delle contabilità degli enti locali. Un importante spartiacque va ricollegato al riaccertamento straordinario dei residui che ha permesso di ripristinare la veridicità dei residui attivi e di quelli passivi fornendo un quadro di riferimento più affidabile, ma in diversi casi l'eliminazione di residui attivi per poste chiaramente inesigibili, ha messo in crisi l'equilibrio finanziario si da far intervenire in modo straordinario il legislatore con la previsione di ripiani del debito trentennale come misura eccezionale. Ma altri interventi meno coerenti del legislatore successivo hanno creato negli enti, soprattutto in quelli di maggiore dimensione (Reggio Calabria, Napoli, Catania), la convinzione che non sia necessario agire con il massimo rigore per risanare le finanze del Comune, né individuare politiche di recupero dell'evasione fiscale potenziando la riscossione delle entrate anche con modalità coattive, né ridurre la spesa corrente per favorire quella di investimento. Esprimo quindi una certa preoccupazione, con riguardo ad un recente provvedimento legislativo, il DL n. 119/2018 (art. 4), convertito nella legge n. 136/2018, che cancella in automatico (senza domanda del contribuente) debiti fiscali di importo inferiore ai 1000 euro per cartelle emesse fra il 2000 ed il 2010 e non pagate, ciò comporterà per gli Enti locali, per diversi tributi locali, l'azzeramento dei residui attivi con difficoltà di far fronte ai debiti contratti e poiché le valutazioni di massima indicano in 24 miliardi circa l'entità della perdita di risorse erariali, sarebbe necessario quantificare la quota di minore riscossione dei Comuni, al fine di reintegrare con risorse statali i relativi fondi, attenuando le difficoltà finanziarie nelle quali versano gli enti locali. Non mi pare di scorgere, nelle norme attualmente in discussione nell'ambito della legge di bilancio per il 2019, misure reintegratorie, ciò renderà la gestione della contabilità degli enti ancora più gravosa.
Con riguardo al controllo sulla contabilità regionale vorrei, infine, sottoporre all'attenzione una considerazione che ha ad oggetto i controlli sulla copertura delle leggi di

spesa, controllo individuato per le Regioni dall'art. 1, c. 2, d.l. 174/2012, convertito nella legge n. 213/2012, come modificato dal D.L. 91/ 2014, convertito nella legge n. 116/2014. Tale controllo **è finalizzato a fornire alle** Assemblee consiliari utili elementi conoscitivi sulle possibili criticità in materia di coperture finanziarie delle leggi regionali di spesa. Inoltre, ai sensi del comma 8 dell'art. 1 del D.L. n. 174/2012, detta relazione deve essere trasmessa, anche, "alla Presidenza del Consiglio dei ministri e al Ministero dell'economia e delle finanze per le determinazioni di competenza", così chiudendosi a livello centrale il circuito istituzionale delle verifiche intestate alla Corte dei conti sul corretto esercizio dell'autonomia finanziaria della Regione. La normativa citata ha ricevuto il vaglio favorevole della Corte costituzionale, con la sentenza n. 39 del 2014, che ha avuto modo di affermare che il controllo introdotto **è di tipo referente** e riveste natura collaborativa. L'esame di diverse annualità ha evidenziato che esistono difetti ricorrenti rilevati in specifiche raccomandazioni. Ad esempio, si fa spesso ricorso alla neutralità finanziaria, ma tale profilo di invarianza della spesa non sempre corrisponde al vero e l'effettiva copertura risulta falsata. Se già in sede di approvazione della relazione sulle leggi di spesa, senza attendere il giudizio di parifica del rendiconto, la Sezione regionale della Corte dei conti potesse, in tale sede, sollevare questioni di costituzionalità per assenza di copertura e lesione dell'art. 81 della Costituzione, si potrebbero arginare, con un'azione tempestiva, i danni derivanti alla finanza dell'ente dalla mancata copertura di alcune leggi.

LE CRITICITÀ FINANZIARIE DEI COMUNI LA CONNESSIONE TRA PROGRAMMATO E REALIZZATO ATTRAVERSO IL BENE PUBBLICO BILANCIO

Marcello Degni

Sommario: 1. Modelli di comune. – 2. Un approccio interdisciplinare. – 3. La protezione dell'autonomia finanziaria dei comuni. – 4. Il bilancio come bene pubblico (anche nei comuni). – 5. L'importanza delle basi informative. – 6. La criticità finanziaria nei comuni. – 7. La dimensione come variabile cruciale nei comuni.

1. Modelli di comune

Lo studio dei comuni fornisce spunti importanti per comprendere il fondamento della decisione di bilancio come processo politico di composizione del conflitto, come momento della democrazia cognitiva, come luogo della separazione tra società e mercato. Per cogliere questi aspetti la ricerca deve muoversi necessariamente su un terreno interdisciplinare e comparato. Sotto il profilo comparato, seguendo lo schema di Luigi Bobbio[1], è necessario partire dai modelli originari e dalla loro successiva evoluzione. Si configura in tal modo un forte nesso temporale con il processo di formazione del diritto del bilancio, in quanto entrambi, nella dimensione contemporanea, si manifestano nel corso dell'Ottocento.
Il modello napoleonico è quello che più di altri informa il nostro ordinamento e si caratterizza per il suo accentramento, ma anche per la sua democraticità. L'esistenza dei governi locali è garantita dalla Costituzione, a differenza del poliedrico modello anglosassone, che vede i comuni privi di argine rispetto al governo centrale. Altri due aspetti fondamentali ereditati dal modello francese sono l'uniformità (piccoli e grandi, urbani e rurali, sono sostanzialmente omogenei) e l'intreccio tra stato centrale e governi locali. Nei modelli non napoleonici la differenziazione e i compiti svolti dai comuni sono più estesi e variegati. All'estremo opposto si colloca il modello anglo-sassone, che si caratterizza per il suo originario autogoverno (Stuart Mill definiva lo stato britannico a metà Ottocento come "il meno centralizzato d'Europa"[2]), una differenziazione tra

[1] L. Bobbio, *I governi locali nelle democrazie contemporanee*, Laterza, 2002.

[2] J. S. Mill, *Considerazioni sul governo rappresentativo*, Editori Riuniti, 1999 (1861).

zone urbane e rurali, e una competenza speciale, per cui ogni iniziativa deve essere autorizzata dalla legge nazionale, dalla quale si sono emancipati solo di recente (con il Local Government Act del 2000). L'altro elemento differenziale sta nel ridotto intreccio con il centro, sia perché il governo non ha articolazioni territoriali diffuse, sia perché esiste una forte differenziazione tra la sfera politica nazionale e quella locale (ciò non ha impedito la importante riorganizzazione degli anni Settanta del Novecento, che ha ridotto e accorpato drasticamente i governi locali, che attualmente sono circa 500).
Una variante importantissima del modello richiamato è quella americana che diverge nettamente, nonostante le apparenze, dallo schema britannico. Le istituzioni comunali nascono nella Nuova Inghilterra prima degli stati nazionali sviluppando un processo di forte democrazia partecipativa. Non si possono non richiamare in proposito le notissime osservazioni di Tocqueville che, nel suo viaggio in America, notò come nel comune risiedesse "la forza dei popoli liberi" e che le istituzioni comunali esercitassero "una straordinaria influenza su tutta la società"[3]. Il governo locale è la cellula di base della società americana, soprattutto nelle zone rurali. Non a caso, come osserva Elinor Ostrom, premio Nobel per l'economia nel 2009, la proliferazione di governi a vocazione generale e a vocazione specifica, è amplissima (circa 80.000 entità) e molto variegata, per la completa dipendenza dalla legislazione degli stati, in base alla cosiddetta Dillon's Rule ("cinquanta modi diversi, perché le leggi che riguardano il loro assetto derivano in sostanza da cinquanta costituzioni statali differenti e dalla legislazione successivamente approvata da ciascuno stato")[4].
La tradizionale bipartizione può essere arricchita dal modello centro-europeo e da quello scandinavo. Il primo si fonda sulle origini federali di questi paesi che hanno sempre dato maggiore spazio alle libertà municipali (nel 1808 una legge prussiana conferì ampia autonomia alle città e non alle campagne). In questo caso la protezione costituzionale, molto importante come si sottolinea più avanti, è integrata dalla diversificazione resa possibile dal ruolo dei Lander. Il modello scandinavo infine, che sembra in apparenza molto simile a quello napoleonico, presenta interessanti articolazioni. Quello locale è l'attore pubblico che interviene più massicciamente nell'attuazione delle politiche pubbliche, tant'è che il 70-80 per cento dei dipendenti pubblici sono impiegati direttamente dai governi locali, rispetto al 30-35 per cento della Francia e dell'Italia.
Un universo variegato, che fornisce un inesauribile laboratorio per testare progetti di riorganizzazione, sperimentare nuovi istituti giuridici, individuare forme nuove di rapporto tra governanti e governati utili anche per i livelli superiori di governo.

[3] A. de Toqueville, *La democrazia in America*, Rizzoli, 1992 (1835).

[4] V. Ostrom, R. Bish, E. Ostrom, *Il governo locale negli Stati uniti*, Edizioni di comunità 1984.

2. Un approccio interdisciplinare

Per ricavare indicazioni utili dal caleidoscopio che si presenta ai nostri occhi è necessario un approccio interdisciplinare. La cultura giuridica ha individuato il comune come importante fuoco di analisi. Seguendo il ragionamento di Nigro[5], possiamo affermare che il concetto di governo locale è, come affermava Santi Romano[6], "il più oscuro e il meno preciso di tutta la pubblicistica". C'è un intreccio tra un profilo strutturale che, come si è accennato, si presenta estremamente variegato e un profilo funzionale, legato all'attività svolta. E questo intreccio tradisce la contraddittorietà intrinseca del rapporto tra lo stato moderno e le collettività locali, che è nello stesso tempo, di integrazione e antitesi. È il conflitto tra la spinta accentratrice e uniformatrice del capitalismo e l'articolazione molteplice e diversificato della vita sociale, tra la deriva verso forme di democrazia autoritaria indotte dal dominio incontrollato del mercato e il principio liberale e democratico che può affermarsi "solo per mezzo di piccole unità", come sostenevano due padri del liberalismo ottocentesco come Montesquieu e Rousseau. È questa una questione di straordinaria attualità, che richiede una nuova tematizzazione.

Un altro aspetto del dualismo tra antitesi e integrazione del rapporto tra centro e periferia è la possibilità di sperimentare politiche differenziate, non solo sotto il profilo della alternanza tra diversi schieramenti politici, ma anche delle politiche pubbliche (e non è meccanica la differenziazione tra i primi e le seconde). In altre parole, è ad esempio possibile la coesistenza di una politica tributaria centrale di alleggerimento della pressione fiscale e politiche locali di segno opposto praticate per fornire maggiori servizi. Nel caso dell'integrazione questi differenti approcci, in una logica federalista, possono coesistere; mentre nel caso, di contro, di antitesi, il centro può inibire, com'è accaduto in questi anni, la possibilità per gli enti periferici, di esplicare l'autonomia tributaria.

Nella dottrina giuridica le autonomie territoriali non hanno avuto vita facile. Per molto tempo hanno prevalso formule ambigue e compromissorie, come quella che li inquadrava nell'affiancamento agli organi dello stato (amministrazione autarchica) o li delineava come organismi derivati, in seguito allo sviluppo della teoria sulla pluralità degli ordinamenti. Altro fattore che, nonostante le apparenze, può remare contro lo sviluppo del potere locale è il federalismo, nel senso che l'affermazione di forti poteri intermedi, come i Lander in Germania, possono contribuire alla recessione delle autonomie locali. Per questo i comuni tengono a mantenere un canale diretto con il centro, temendo che la regionalizzazione del potere locale possa rivelarsi più mortificante di quello statale. Il salto che si realizza con la costituzione repubblicana si può sintetizzare nell'eman-

[5] M. Nigro, *Il governo locale*, I Storia e problemi, Bulzoni, 1980.

[6] S. Romano, *Il comune, Parte generale*, Società editrice libraria, 1908.

cipazione dall'autarchia all'autonomia, concetto giuridico dai contorni sfumati, che richiede anch'esso una nuova tematizzazione, e nella integrazione della funzione amministrativa con quella politica, di espressione delle comunità sottostanti.
L'autonomia nella accezione post-romaniana va intesa come "condizione sostanziale, un modo di essere legato alla realtà di vita della struttura locale" (Nigro, cit.) e "non conta il volume delle competenze" (Giannini)[7]. Semmai rileva il carattere proprio o fondamentale delle funzioni da questi svolte. L'essenza dell'autonomia è quindi nella capacità di darsi un indirizzo politico e amministrativo e cioè "proprio di individuare gli interessi comunitari ritenuti meritevoli di tutela, capacità la quale alimenta e giustifica la proprietà delle funzioni".
Nelle funzioni fondamentali esercitate dai comuni (intesi come momenti elementari di aggregazione) si possono ritrovare in controluce due "principi del comportamento non primariamente associati all'economia: la reciprocità e la redistribuzione" (Polany[8]). Entrambi questi aspetti caratterizzano gli enti di prossimità e rappresentano un interessante profilo, per analizzare la tensione tra sviluppo in senso mercantile della società e la persistenza degli usi comuni. Un altro profilo di ricerca, che presenta forti connessioni con il precedente, è quello della relazione tra funzioni fondamentali e beni collettivi (*commons*), sulla scia delle riflessioni di Elinor Ostrom[9]. L'autrice nel sostenere soluzioni alternative sia alla privatizzazione sia al forte ruolo d'istituzioni pubbliche e regole esterne, fonda la sua ricerca sulla possibilità di mantenere nel tempo regole e forme di autogoverno di uso selettivo delle risorse. Quest'approccio, proprio dell'analisi economica e sociologica, esalta la riflessione sulla dimensione locale dell'organizzazione sociale.
L'espressione dell'autonomia si è sviluppata nell'esercizio della normazione, anticipatrice della legislazione statale; nell'attivazione di servizi pubblici, e infine nella rappresentanza delle collettività locali (Cassese[10]). Dall'analisi di questo processo, dalla sua tematizzazione, può emergere un nucleo di funzioni fondamentali, proprie degli enti locali, che andrebbero enucleate e protette (e garantite finanziariamente). Inoltre, un aspetto che si riconnette specificamente al diritto del bilancio, è quello della programmazione, che necessariamente va impostata per l'intero sistema multilivello, garantendo adeguati spazi per ciascuno.
Connessi al diritto del bilancio sono altri due punti critici del governo locale: l'uniformità e l'efficienza. Il primo, nonostante i molti temperamenti, mostra oggi grande inadeguatezza. Differenziare per aderire meglio ai diversi contesti è sicuramente una strada da intraprendere. Legato al precedente è il tema dell'efficienza, che introduce un altro

[7] M. S. Giannini, *I comuni*, Neri Pozza Editore, 1967.

[8] K. Polany, *La grande trasformazione*, Einaudi, 2010 (1944).

[9] E. Ostrom, *Governare i beni collettivi*, Marsilio 2006.

[10] S. Cassese, *Il sistema amministrativo italiano*, Il Mulino, 1983.

tassello dell'interdisciplinarietà, dato dalla scienza dell'amministrazione e dall'analisi quantitativa. C'è la questione della dimensione ottimale (il settanta per cento dei comuni italiani, con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti è sicuramente fonte di grandi inefficienze); della ripartizione tra compiti dell'ente territoriale e servizi di natura aziendale (trasporti, rifiuti, energia); della formazione; dell'autonomia finanziaria.

3. La protezione dell'autonomia finanziaria dei comuni

Il tema dell'autonomia finanziaria offre una potente chiave di lettura per analizzare il sistema dei poteri locali nella dimensione del bene pubblico bilancio. Si correla, nel senso che spesso ne costituisce una causa, con la questione della criticità finanziaria; si affianca agli altri nodi cruciali della finanza comunale quali l'armonizzazione dei bilanci, la riorganizzazione istituzionale (maggiore correlazione tra dimensione e funzioni), il consolidamento di forme di autonomia impositiva e una certezza di risorse che consentano un'adeguata programmazione e controllo dei cittadini (federalismo fiscale). La questione è molto importante; non a caso ciascun livello di governo deve fare affidamento su un tributo essenziale, dal quale ricavare una quota rilevante del proprio gettito. Deve avere la possibilità di definirne (entro certi limiti) la base imponibile, che va curata e aggiornata costantemente; deve accertare e riscuotere il tributo. È questo uno degli aspetti cruciali del federalismo fiscale, cui si aggiunge quello del divario tra accertamento e riscossione, che resta uno dei nodi principali dell'autonomia dei comuni e delle loro criticità finanziarie, soprattutto nel meridione.
La questione presenta profili profondi, che vanno oltre la dimensione congiunturale. Nella sentenza 17 del 2018 la Corte costituzionale si sofferma sul tema, ribadendo che "l'autonomia finanziaria costituzionalmente garantita alle autonomie territoriali non comporta, a favore di queste ultime, una rigida garanzia quantitativa, cioè la garanzia della disponibilità di entrate tributarie non inferiori a quelle ottenute nel passato". Aggiunge però che tali riduzioni di gettito non devono essere tali, pena l'incostituzionalità, "da rendere impossibile lo svolgimento delle loro funzioni". Per questo la Corte indica come necessari correttivi la temporaneità della contrazione di risorse, e la garanzia del coinvolgimento degli enti nella definizione delle manovre finanziarie. Con la sentenza 129 del 2016, non a caso la Corte ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 16, comma 6, del DL 95 del 2012 (legge 135) proprio per assenza di coinvolgimento "degli enti interessati attraverso procedure concertate o in ambiti che consentano la realizzazione di altre forme di cooperazione".
Dalla richiamata sentenza si ricava un altro profilo di particolare rilievo, attinente alla tipologia del "taglio" apportato, nella fattispecie i consumi intermedi, in cui "possono rientrare non solo le spese di funzionamento dell'apparato amministrativo – ciò che permetterebbe al criterio utilizzato di colpire le inefficienze dell'amministrazione e di

innescare virtuosi comportamenti di risparmio –, ma, altresì, le spese sostenute per l'erogazione di servizi ai cittadini". "Si tratta", prosegue la Corte, "di un criterio che si presta a far gravare i sacrifici economici in misura maggiore sulle amministrazioni che erogano più servizi, a prescindere dalla loro virtuosità nell'impiego delle risorse finanziarie". L'illegittimità della norma, spiega la Corte, "deriva dall'essere parametro utilizzato in via principale anziché in via sussidiaria, vale a dire solo dopo infruttuosi tentativi di coinvolgimento degli enti interessati attraverso procedure concertate o in ambiti che consentano la realizzazione di altre forme di cooperazione". La concertazione renderebbe possibile, sostiene la Corte, la correzione "di eventuali effetti irragionevoli".
Il rischio dell'insostenibilità delle funzioni assegnate si accentua per i comuni di piccole dimensioni, per quelli collocati nelle zone interne e, com'è nella realtà di molte zone del meridione, nei casi di gravi carenze infrastrutturali. Anche questa questione è stata oggetto di analisi da parte della Corte che, nella sentenza 10 del 2016, ha affermato come una riduzione sproporzionata delle risorse possa produrre "una rilevante compressione dei servizi resi alla collettività", incompatibile con il principio di uguaglianza sostanziale che non può venire meno. In altri ordinamenti, come quello tedesco ad esempio, esiste una protezione costituzionale delle entrate comunali. E', infatti, lo stesso Grundgesetz agli articoli 28, comma 2 e 106, comma 6, a garantire il diritto di fissare le aliquote per l'imposta sulle attività produttive (Gewerbesteuer) e per le imposte reali (Realsteuer). I comuni, che possono autonomamente modificare le aliquote delle due principali imposte comunali, tendono a spostare la pressione fiscale più sulle imprese (quindi con maggiori aliquote per la Gewerbesteuer) che non sulla proprietà fondiaria. Inoltre, si deve aggiungere che, ai sensi rispettivamente dei commi 5 e 5a, questi hanno diritto a una quota parte dell'ammontare dell'imposta sul reddito e dal 1° gennaio 1998 anche a una quota del gettito IVA.

Articoli 28, comma 2 e 106 commi 5, 5a, e 6 della Legge fondamentale della Germania

28.2. Ai Comuni deve essere garantito il diritto di regolare, sotto la propria responsabilità, tutti gli affari della comunità locale nell'ambito delle leggi. Anche i Consorzi di Comuni godono di autonomia amministrativa, entro i limiti delle competenze loro attribuite dalle leggi. La garanzia di autonomia amministrativa comprende anche i fondamenti della propria responsabilità finanziaria; questi fondamenti comprendono una risorsa fiscale basata sul potenziale economico, di cui i Comuni beneficiari fissano l'aliquota impositiva.
106.5. I Comuni ricevono una quota dell'ammontare dell'imposta sui redditi, che deve essere loro riversata dai Länder sulla base del principio della capacità contributiva dei loro abitanti. Ulteriori disposizioni sono stabilite da una legge federale, che necessita del parere favorevole del Bundesrat. Essa può stabilire che i Comuni fissino aliquote di riscossione per la quota di loro spettanza.

106.5a. A partire dal 1° gennaio 1998, i Comuni ricevono una quota dell'ammontare dell'imposta sul volume d'affari. Tale quota è riversata dai Länder ai Comuni secondo un parametro che si riferisce alla situazione locale ed economica. Ulteriori disposizioni sono stabilite da una legge federale, che necessita del parere favorevole del Bundesrat.
106.6. L'ammontare delle imposte fondiarie e sull'industria spetta ai Comuni, l'ammontare delle imposte locali di consumo e di lusso spetta ai Comuni o, nella misura stabilita dalla legislazione dei Länder, ai Consorzi di Comuni. Ai Comuni deve essere accordato il diritto di fissare modalità di riscossione delle imposte fondiarie e sull'industria, nell'ambito della legge. [...]
Nel nostro ordinamento non c'è una disposizione così marcata, anche se, con la riforma del 2001, gli enti territoriali (stato incluso) sono posti sullo stesso piano e il principio di sussidiarietà, codificato nell'articolo 118, dovrebbe informare le relazioni tra i diversi livelli di governo. Non a caso la riforma del 2012 (quella sul pareggio di bilancio) assegna allo Stato la funzione di compensare, con interventi in deroga all'art.119, gli effetti negativi del ciclo che dovessero impedire lo svolgimento delle funzioni fondamentali (lettera g dell'articolo 5 della legge costituzionale 1 del 2012).
Su quali basi sistematiche è quindi possibile ricostruire un profilo di protezione dei comuni nell'ambito del nostro ordinamento costituzionale? Le riforme della decisione di bilancio introdotte nel 2016, pur riferendosi specificamente al bilancio statale, offrono spunti interessanti. Si tratta d'innovazioni che completano un ciclo avviatosi alla fine degli anni Settanta (legge 468 del 1978) e che ha avuto uno snodo importante nella richiamata riforma costituzionale sull'equilibrio di bilancio. La tesi è che le nuove norme possano consentire il ritorno a un processo decisionale razionalizzato, essenziale per valorizzare il bilancio come bene pubblico, e superare quella sorta di diritto provvisorio, instauratosi da oltre un decennio, che rende opache le decisioni e impedisce la corretta programmazione delle scelte pubbliche. E questo riguarda il complesso delle amministrazioni pubbliche, poiché la decisione di bilancio annuale non si limita, com'è noto, al solo bilancio statale[11].

4. Il bilancio come bene pubblico (anche nei comuni)

Il bilancio è un bene pubblico essenzialmente per tre ragioni. Prima. È il punto di equilibrio di un processo eminentemente politico, il cui fine ultimo, in una società complessa, è quello di comporre interessi diversi e fisiologicamente confliggenti. Seconda. È un manufatto complesso, in cui si condensa un'esigenza di stabilità. Le decisioni del passato producono azioni e interventi che hanno bisogno di tempo per produrre effetti

[11] Questi temi sono stati recentemente approfonditi dal sottoscritto nel libro, scritto con Paolo De Ioanna, mio maestro recentemente scomparso, "Il bilancio è un bene pubblico", Castelvecchi, 2017.

e non possono essere rimesse costantemente in discussione da un decisore sempre in cerca di nuovi obiettivi da realizzare. In questa dimensione contano molto gli specialismi, la consistenza delle basi informative, le tecniche di valutazione degli obiettivi. In altre parole, è necessaria l'attivazione di uno strumentario fine che renda possibile al *policy maker* il controllo della sua azione e le correzioni necessarie per massimizzare efficienza ed equità. Terza. È sostanza. Come ha detto, da ultimo, la Corte costituzionale (nella richiamata sentenza 10 del 2016) "anche attraverso i semplici dati numerici contenuti nelle leggi di bilancio e nei relativi allegati possono essere prodotti effetti innovativi dell'ordinamento, ... (che) costituiscono scelte allocative di risorse". Ciò significa che anche gli interventi sul bilancio dovuti a ragioni "tecniche" o "contabili" incidono, di solito, su diritti e aspettative pubbliche.

Questi tre aspetti non sono nuovi. "Tutti i popoli che si rivendicarono a libertà posero a fondamento di essa il diritto di votare le imposte per mezzo dei loro delegati", scrivevano Mancini e Galeotti nel 1887 nel bel manuale "Norme e usi del Parlamento italiano"[12], in cui si narra degli accesi scontri tra la Camera elettiva e il Senato regio ogni qualvolta quest'ultimo metteva il naso nelle decisioni di natura tributaria. È il noto principio "*no taxation without representation*", alla base della nascita dei parlamenti, che spiega la forte connessione tra decisione di finanza pubblica e democrazia rappresentativa. Non a caso Orlando[13], nel 1911, afferma che il "diritto di bilancio è un concetto giuridico entrato nel diritto pubblico con l'affermarsi dello stato costituzionale moderno".

La questione della stabilizzazione del bilancio è stata affrontata storicamente con nettezza nel Regno Unito "per la distinzione della parte permanente e transitoria del bilancio". Sulla seconda parte è più forte il discernimento e il sindacato parlamentare, mentre sulla prima si misura l'azione del governo. Il primo, ci dice Arcoleo[14] nel 1880, "può bene segnare dei principii secondo i quali debba procedere il governo, in materia di finanza, ma al di là di questo è impossibile che il legislatore intervenga utilmente nei dettagli dell'amministrazione". La separazione tra indirizzo politico e gestione amministrativa è quindi un principio risalente, necessario per trovare un equilibrio tra esigenza di stabilità e innovazione.

La discussione tra forma e sostanza con riferimento al bilancio ha riempito scaffali. Intendere il bilancio come una legge formale significa interpretarlo come mera proiezione contabile della legislazione sostanziale. Basta leggere l'allegato al DEF sulla formazione delle previsioni tendenziali per apprezzare, anche a prescindere dalla ri-

[12] M. Mancini, U. Galeotti, *Norme e usi del Parlamento italiano*, Camera dei deputati, 1887.

[13] V. E. Orlando, Il contenuto giuridico della legge di bilancio, in *Rivista di diritto pubblico e della pubblica amministrazione in Italia*, parte I, pp. 268 -276, 1911.

[14] G. Arcoleo, *Il bilancio dello stato e il sindacato parlamentare*, Jovene, 1880

forma costituzionale del 2012, l'elevato grado di convenzionalità nella quantificazione di molte partite finanziarie definite in base alla cosiddetta "legislazione vigente". Del resto, anche su questo punto, se il Graziani[15] riteneva, nel 1911, che i "i più insigni cultori di diritto pubblico ritengono che il bilancio sia una legge soltanto per la sua forma, non pel suo contenuto materiale", il Majorana[16], di contro, sosteneva, nel 1886, che "il bilancio è una vera e propria legge e comprende la facoltà al governo di agire".

Per essere fino in fondo un bene pubblico, il bilancio deve essere il prodotto di una decisione trasparente, che non si concentri solo sui saldi, ma anche sulle politiche pubbliche e i programmi (e che non sia appesantita da micro-decisioni); una scelta verificabile, in cui sia possibile definire la ripartizione delle risorse disponibili, e flessibile nella gestione, per meglio approssimare gli obiettivi. Infine, una decisione comprensibile. Quest'ultimo è un elemento cruciale. Come sostiene Jurgen Habermas[17] solo uno stato democratico è in grado di fornire la garanzia istituzionale dell'osservanza generale delle norme; e il principio della "razionalità discorsiva" si trasforma in principio giustificativo della democrazia, sia pure nella forma mediata dalla rappresentanza; ma questa non può ridursi al mero "involucro" del diritto; è necessario un processo cognitivo alimentato da una presenza costante e intensa dell'opinione pubblica. E ciò è un elemento essenziale della decisione di bilancio, che regole troppo complesse e ambivalenti possono offuscare. Per questo è necessaria una costante azione di decodificazione, per favorire un'ampia partecipazione alle decisioni, e di semplificazione (per esempio delle metodologie legate al calcolo risultato di amministrazione, o del fondo pluriennale vincolato, che devono essere decodificate per assicurare una adeguata programmazione).

Le nuove regole introdotte nel 2016, a chiusura di un ciclo riformatore avviato da molto tempo, forniscono strumenti importanti per modificare la situazione. La flessibilità nella gestione è assicurata dal potenziamento del bilancio di cassa, dalla sostituzione dei capitoli di spesa con le azioni (articolazioni dei programmi su cui rimodellare le unità amministrative), di cui si auspica l'estensione anche nel sistema degli enti territoriali, dall'affiancamento alla contabilità finanziaria (che il processo di armonizzazione sta facendo migrare verso quella economica) della contabilità economico-patrimoniale per misurare, attraverso uno strumentario fine (piano dei conti), le performance della macchina pubblica.

Ma il modello non potrà funzionare se non si riuscirà a realizzare un'efficace programmazione delle risorse in fase previsionale, che renda possibile una valutazione con quanto realizzato in sede di rendiconto. L'azione non si può limitare al pareggio di parte corrente o al saldo complessivo. È necessario avere una chiara idea dei programmi

---

[15] Graziani, *Istituzioni di Scienza delle Finanze*, Fratelli Bocca, 1911.

[16] A. Majorana, *Teoria costituzionale delle entrate e delle spese dello Stato*, Loescher, 1886.

[17] J. Habermas, *Teoria dell'agire comunicativo*, Mulino 2017 (edizione originale 1981).

da svolgere, soprattutto per quanto concerne gli investimenti. Diversamente uno degli strumenti principali della riforma, il fondo pluriennale vincolato, non potrà funzionare. Il Fondo va ancorato a ponderate decisioni di investimento e non a mere intenzioni. In questo modo la decisione di bilancio potrà spostarsi su un livello più fine, sia nel merito (politiche pubbliche, programmi e azioni), sia nel metodo (un processo razionalizzato che garantisce i necessari passaggi cognitivi). In questo processo si può inserire la Corte dei conti con il suo controllo di conformità-regolarità, e con l'eventuale attivazione dei necessari interventi correttivi in caso di criticità gravi.
Alla riorganizzazione del manufatto contabile si affianca la diluzione del concetto di copertura in quello più generale di equilibrio. Su questi due fuochi ruota la nuova tipizzazione del bilancio dello stato, che dovrà essere consolidata nei prossimi anni; un percorso lungo accidentato e, per molti aspetti, solo abbozzato. Nelle scelte intraprese si scorge però una chiara direzione di marcia, anche se passi indietro in un terreno in cui conta molto la sperimentazione sul campo, sono sempre possibili, soprattutto in un assetto amministrativo che preferisce istintivamente la risposta formale, la logica dell'adempimento a quella del risultato.
Gli spunti postivi. Il raccordo tra i soggetti istituzionali che formano la pubblica amministrazione è molto più chiaro. Il processo di armonizzazione dei bilanci pubblici procede e s'intravede un progressivo allineamento nei tempi e nella struttura dei manufatti contabili. Il bilancio è tornato a essere lo strumento principale della decisione di finanza pubblica; un bilancio triennale, raccordato alla PA, e stretto in una scansione stringente. Il bilancio integrato definisce le variazioni quantitative necessarie per approssimare gli obiettivi programmatici, che sono anche dei vincoli; e ciò è realizzato modificando le politiche pubbliche sulla base dell'indirizzo politico. Trova così compimento un processo avviatosi alla fine degli anni Settanta. Il bilancio pubblico, nella sua nuova tipizzazione, vede ampliata, in potenza, la sua stabilizzazione, e si pone all'incrocio tra scelta politica, ben fondata e trasparente, e azione amministrativa, finalizzata al risultato. Per tradurre queste potenzialità della riforma in risultati effettivi, e rendere il bilancio fino in fondo un bene pubblico, è necessario un lungo lavoro, di cui la riforma rappresenta una buona premessa.

5. L'importanza delle basi informative

Un nodo cruciale è quello delle basi informative. È inconcepibile che, a dieci anni dal suo annuncio (legge 196 del 2009) la banca dati delle pubbliche amministrazioni non sia ancora pienamente efficiente. Con riferimento al sistema degli enti territoriali assistiamo alla compresenza di più sistemi di acquisizione, paralleli e indipendenti, dei dati di sintesi e di quelli analitici. Questo crea enormi problemi di quadratura e consistenza, che ostacolano il processo di pianificazione e controllo delle politiche pubbliche. Non

si capisce perché, di fronte a un sistema omogeneo, che si vuole armonizzare, non sia fornito a ciascun ente territoriale un software unico, realizzato al centro, che preveda il trasferimento automatico dei dati elementari in un unico data base, dal quale estrarre, con appositi algoritmi, le informazioni necessarie per la gestione e il controllo. I piani dei conti paralleli, per amministrazioni centrali e locali, prevedono che a ogni movimentazione che abbia un effetto finanziario corrisponda una contestuale variazione della contabilità finanziaria e patrimoniale. È quindi possibile tracciare, a livello elementare, ogni operazione della gestione e da questa risalire, per aggregazione, alle informazioni necessarie. Appena il consiglio comunale approva il bilancio preventivo e consuntivo, il data base può essere alimentato automaticamente, senza bisogno di nessun passaggio intermedio e, tra questi due momenti, è possibile misurare grado di attuazione e dinamica, attraverso il confronto con il sistema Siope. Un'architettura nel complesso "semplice" per le potenzialità digitali esistenti, non difficile da realizzare, se si superano arcaiche resistenze e corporativismi (e piccole rendite di posizione).

6. La criticità finanziaria nei comuni

Una ulteriore chiave di lettura per indagare sui poteri locali è quella della criticità finanziaria, disciplinata dal Titolo VIII del TUEL attraverso le fattispecie del dissesto e del riequilibrio pluriennale. Il quadro d'insieme che emerge dal complesso dei dissesti e dei riequilibri attivati fino ad oggi è particolarmente interessante: sono oltre ottocento i Comuni che stati interessati da rilevanti criticità finanziarie e che sono ricorsi all'istituto del dissesto piuttosto che del riequilibrio finanziario pluriennale: si tratta del 10 per cento del totale degli enti locali su scala nazionale con una rilevante caratterizzazione rispetto alla distribuzione geografica (concentrazione nel meridione). La stratificazione normativa ha determinato anche il crearsi di situazioni "ibride": un numero considerevole di comuni (circa 70) hanno prima presentato richiesta di riequilibrio finanziario pluriennale e, successivamente, dichiarato il dissesto.
Con il decreto mille-proroghe (decreto-legge 25 luglio 2018 numero 95, convertito nella legge 108 del 2018) è stata introdotta l'ennesima modifica asistematica del sistema degli enti locali. Il discorso è generale e risalente. A sostegno della tesi più ogni altro ragionamento vale la considerazione che, dopo il 2001, anno della più rilevante riforma costituzionale effettuata in Italia, che ha radicalmente innovato il sistema delle autonomie territoriali, il legislatore non mai ha adeguato, con sistematicità, il TUEL, rimasto ancorato al calco del decreto legislativo 267 del 2000. Gli interventi sono stati moltissimi, ma sempre puntuali, per sanare questioni contingenti che, in molti casi, hanno aperto nuove falle nel sistema.
Le criticità finanziarie degli enti territoriali rappresentano una chiave di lettura importante per capire il funzionamento degli enti più vicini ai cittadini, un ottimo tracciante

per ragionare sui comuni, soprattutto dopo la grande crisi finanziaria, che ha colpito pesantemente e i cui effetti ancora non sono stati pienamente riassorbiti.
La novità è nel fatto che l'esigenza di riformare le procedure di risanamento contemplate dal Titolo VIII del TUEL ha fatto capolino anche nella richiamata legislazione asistematica. La richiamata modifica è infatti preceduta dalla locuzione ""nelle more di una riforma complessiva" e a questa è seguita l'indicazione di un provvedimento collegato alla manovra 2019 nella nota di aggiornamento del DEF.
Nel dibattito recente sono state messe a fuoco le innovazioni normative con cui il legislatore ha più volte ritoccato, dopo i rilevanti interventi, ancorché anch'essi dettati dall'emergenza finanziaria, del 2012 (introduzione della fattispecie del riequilibrio finanziario) e del 2013-2014 (pagamento dei debiti commerciali), le disposizioni del Titolo VIII, mescolando spesso quelle riguardanti la procedura del dissesto con quelle sulle nuove norme sul riequilibrio, da poco introdotte.
Una valutazione sull'insieme di questi interventi del legislatore, in particolare i più recenti, che introducono importanti elementi di complicazione nelle procedure, non facili da districare, non può sottacere una sensazione di estrema frammentarietà, che produce incertezza e attesa di norme future che sanino inadempimenti o mancanze. Il rischio è produrre una stratificazione normativa, com'è avvenuto per il patto di stabilità interno, legata alla decisione annuale di bilancio, in cui gli interessi confliggenti (spesso micro-settoriali) tendono a riassestarsi. L'effetto, oltre alla confusa legislazione, si riduce all'inseguimento di un risanamento che non arriverà mai senza una riforma strutturale della regolamentazione delle criticità finanziarie degli enti locali e del sistema dei controlli, da inquadrare nel più generale processo di armonizzazione dei bilanci.
Come riformare il trattamento della criticità finanziaria dei comuni? Il tema è molto importante in particolare nei territori del meridione, in cui questo fenomeno è più acuto. La prima questione che va posta è quella riguardante il rapporto che deve sussistere tra le diverse fattispecie previste dall'ordinamento. Nel titolo VIII del TUEL se ne possono individuare tre: la deficitarietà, misurata attraverso indicatori, recentemente ridefiniti sulla base della nuova struttura del bilancio; il riequilibrio, situazione di disagio finanziario non affrontabile con gli strumenti normali (cioè con quanto dispone il TUEL agli articoli 193 e 194); il dissesto, che scatta quando il comune non riesce a fornire i servizi essenziali o a pagare i creditori. Dottrina e giurisprudenza tracciano un passaggio da uno stadio all'altro, che culmina nel dissesto dell'ente, ma spesso questo processo non appare risolutivo a garantire il recupero dell'equilibrio.
Se lo squilibrio finanziario è strutturale e, si potrebbe aggiungere, il comune supera una certa dimensione l'attuale disciplina del Titolo VIII non aiuta a ritrovare l'equilibrio strutturale. È preferibile individuare un meccanismo diverso, che può essere mutuato dalle regole introdotte per la soluzione delle criticità finanziarie nei sistemi sanitari regionali. È necessaria l'istituzione di una cabina di regia nazionale capace di approntare procedure d'incisiva assistenza finanziaria e organizzativa. Il Tavolo dovrebbe essere

composto dal ministero dell'Interno, dal ministero dell'Economia, e dalle associazioni esponenziali dei comuni e il meccanismo di accesso potrebbe essere regolato dalla Corte dei conti che, nella sua azione di controllo di legittimità-regolarità sui bilanci degli enti locali, ormai consolidato dal 2006 (legge 266 del 2005), decide, sulla base delle criticità rilevate, di sottomettere al Tavolo i comuni. Si tratta di un numero relativamente circoscritto, che potrebbe essere adeguatamente monitorato. Il comune inviato al Tavolo dovrebbe predisporre un Piano di risanamento entro un termine perentorio e il Tavolo, ricevuta la deliberazione della Corte, nominare un commissario che sostituisca l'assessore al bilancio. In questo modo si eviterebbe la scissione dell'attuale procedura di dissesto tra OSL e organi ordinari del comune e soprattutto, fin dal primo momento, la criticità finanziaria grave, sarebbe cogestita dai soggetti abilitati a ricondurre l'ente alla normalità.

Uno schema di questo tipo dovrebbe riuscire a comprimere i tempi del risanamento che ora sono abnormi, sia nel caso del dissesto sia del riequilibrio, con intrecci e sovrapposizioni. Nel modello proposto s'incide radicalmente su questo punto. Il termine massimo della nuova procedura di Risanamento Finanziario è fissato in 5 anni, riconducendolo alla durata del mandato elettorale e superando la frastagliata durata del Piano di riequilibrio che, con le ultime modifiche si può allungare, come un elastico, fino a venti anni. In 5 anni dovrebbe essere possibile, con una regia nazionale, risolvere tutte situazioni di grave criticità finanziaria. Se dovesse capitare un caso che superasse quest'orizzonte, si dovrebbe agire con una legislazione speciale. Lo stesso limite quinquennale va individuato come un termine che, nella maggioranza dei casi, può essere ampiamente anticipato o meglio, articolato in due fasi. La prima operativa, molto intensa e contratta, in cui si definisce il Piano, s'implementano le misure correttive, s'indicano le modifiche organizzative necessarie, si esegue una radiografia delle posizioni debitorie, si stabilisce il bilancio stabilmente riequilibrato. La seconda, di attuazione e controllo delle scelte effettuate, in cui i soggetti abilitati, il Tavolo per la parte attuativa e la Corte dei conti per il controllo, verificano il processo, fino a quando, entro il quinquennio, il comune non ridiventa virtuoso (questo passaggio è certificato da una deliberazione della sezione regionale della CDC).

Il Tavolo, nella definizione e nell'attuazione del Piano, potrà precludere quei programmi in contrasto o insostenibili per la sua realizzazione e fornire le necessarie raccomandazioni. Il Piano è uno strumento dinamico che, in fase di attuazione, deve essere adeguato all'evoluzione delle condizioni di contesto. Il comune sotto procedura, che deve essere protetto da eventuali manovre restrittive sul comparto (com'è avvenuto nel caso dei sistemi sanitari), presenta al Tavolo le relazioni periodiche (trimestrali) e sviluppa con esso confronti diretti per adeguare gli interventi. La Corte esercita sulle relazioni un controllo integrato con quello su bilanci e rendiconti, fornendo un contributo imparziale e specializzato al processo di risanamento. La cabina di regia nazionale e l'approntamento di una procedura di Risanamento Finanziario, sostitutiva

di quelle vigenti su riequilibrio e dissesto, prendono a esempio l'approccio del regolamento dell'Unione Europea del 2013 (il numero 472 del two pack), sviluppandone la dimensione collaborativa. Sotto questo profilo è prevista l'indicazione, per il comune commissariato, un partner virtuoso, con caratteristiche analoghe, per trasferire le buone pratiche e fornire assistenza organizzativa.

Per i comuni più piccoli, che sono moltissimi, si prevede l'attivazione del medesimo meccanismo su scala regionale, istituendo dei Tavoli regionali, collegati a quello nazionale. Questo consente un decongestionamento delle attuali procedure (il ministero dell'interno non riesce a compiere l'istruttoria sui Piani nei tempi previsti che, in alcuni casi, si dilatano al punto da giungere a compimento in un quadro profondamente mutato rispetto a quello dell'approvazione del Piano) e un grado di elasticità nel loro trattamento (può esserci un comune di dimensioni non rilevanti con una situazione particolarmente complessa, da trattare utilmente a livello centrale). Si accumulerebbe inoltre una prassi applicativa che, in modo opportuno, potrebbe essere resa trasparente, per favorire la diffusione dei processi di correzione. La Corte dei conti svolge, anche in questo caso, il ruolo di attivazione del Tavolo e di controllo dell'attuazione dei Piani. Per rendere congruente e trasparente la connessione tra i bilanci degli enti e i Piani è opportuno introdurre un prospetto allegato al bilancio pluriennale. In questo modo sarà chiaro, con gli aggiustamenti inseriti nel corso del processo di attuazione, l'elemento dinamico del Piano, fino ad oggi carente. La nuova disciplina del Risanamento Finanziario, che sostituisce nel Titolo VIII riequilibrio e dissesto rinvia a un regolamento gli aspetti di dettaglio, al fine di rendere nitida l'architettura principale. Lo schema delineato riduce, oltre ai tempi, anche i costi delle attuali procedure che se attentamente analizzati, possono rivelarsi particolarmente sproporzionati.

La nuova procedura di Risanamento Finanziario, che assorbirebbe riequilibrio e dissesto, è preceduta da una procedura di Monitoraggio, che deve interessare tutti i comuni, da modellare sulla procedura prevista in ambito europeo con gli appositi regolamenti del Six pack nel 2011 (la *Macroeconomic Inbalance Procedure* – MIP -, che si sviluppa parallelamente al semestre europeo, istituita con i regolamenti 1174 e 1176). Com'è noto, questa procedura si articola su due stadi. Il primo consiste in uno *scoreboard* preliminare effettuato su indicatori predefiniti. Il Tavolo li individua, in collaborazione con l'ISTAT, partendo da quelli di deficitarietà, che sono utilmente integrati con la tavola degli indicatori, ormai consolidata, prodotta dall'istituto di statistica. Si possono diversificare i comuni per classi e tipologia e integrare l'analisi, come in parte è stato già fatto di recente, con gli indicatori di bilancio previsti dal processo di armonizzazione. Si prevede una relazione annuale, che fornisca agli attori del processo un quadro generale, indicando i comuni che, sulla base della ricognizione, presentino delle criticità. Il secondo stadio della procedura, che prevede le indagini approfondite (*In Deph Review*), può essere ricondotto alla procedura di Risanamento Finanziario delineata. La Corte dei conti, nella decisione di inviare al Tavolo un comune, potrà integrare la sua analisi

puntuale sui bilanci dell'ente, con il contenuto della relazione. Il Tavolo potrà indirizzare al comune le necessarie Raccomandazioni per ripristinare l'equilibrio.
Un altro punto da approfondire per una razionale riforma del Titolo VIII del TUEL attiene, poi, alla necessità di coordinare le procedure di crisi previste per gli enti locali con la corrispondente disciplina stabilita per le società ed enti partecipati dagli enti locali medesimi. Appare infatti, opportuno prevedere una procedura unitaria rispetto a quella prevista in materia d'insolvenza delle società partecipate dagli enti locali. In proposito, occorre evidenziare che il d.lgs. 175/2016 («Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica») ha recentemente introdotto, all'art. 14, una specifica disciplina volta a regolare le situazioni di crisi d'impresa di società a partecipazione pubblica. Si tratta, tuttavia, di una previsione che è stata introdotta in un contesto normativo precedente rispetto a quello delineato dalla legge 155 (del 19 ottobre 2017), sulle crisi e l'insolvenza delle imprese private; è quindi opportuno verificare prima di tutto la compatibilità della disciplina in materia di società pubbliche rispetto a quest'ultima normativa, e coordinare poi l'impianto normativo con quello sulla riforma sulle crisi finanziarie degli enti locali.
Gli aspetti che una riforma del Titolo VIII possono risolvere sono numerosi. Si eliminerebbe ad esempio l'area grigia prodotta dalla presenza simultanea, nel caso del dissesto, dell'organo di liquidazione nominato con decreto e di quelli elettivi. La separazione tra il prima e il dopo presenta, nel dissesto, molte ambiguità, sia nella fase iniziale – se è stato approvato il bilancio per l'anno in corso (t) l'ipotesi di riequilibrio decorre da quello successivo (t+1), altrimenti dallo stesso anno del dissesto (t) – sia in quella finale, quando al piano di estinzione dei debiti spesso non segue il rendiconto della gestione (o lo segue con notevole ritardo e presenta contenuti non sufficienti per un effettivo riscontro della liquidazione). La sfera di operatività dell'organo straordinario non è ben determinata e questo alimenta il contenzioso, che rallenta i tempi di soluzione della crisi. La riforma proposta modifica radicalmente l'impianto attuale, riportando la criticità finanziaria nell'ambito di un processo di crisi "industriale", da affrontare con incisivi strumenti di natura finanziaria e organizzativa, assoggettati a un controllo imparziale ad alta valenza tecnica, qual è quello della CDC. Ciò è coerente con la natura dei comuni che, svolgendo funzioni fondamentali, non possono essere assoggettati a un regime liquidatorio tipico dell'impresa commerciale, anche se da questo possono essere mutuati istituti per la transazione delle posizioni debitorie accumulate.
La proposta delineata adegua il Titolo VIII del TUEL articolandolo in Monitoraggio e Risanamento Finanziario. Coinvolge i soggetti nazionali (Interno e Tesoro) che devono garantire lo svolgimento delle funzioni fondamentali dei comuni in caso di criticità finanziarie; dà responsabilità al decisore locale fornendogli competenze e risorse; favorisce attraverso il tutoraggio forme di sussidiarietà verticale e orizzontale; garantisce un controllo imparziale ad alta valenza tecnica; promuove una gestione coordinata e rapida delle crisi finanziarie; stimola la implementazione di un efficace sistema di indicatori con intenti predittivi finalizzati ad anticipare il consolidamento delle criticità (ISTAT).

7. La dimensione come variabile cruciale nei comuni

Nel corso del 2018 si sono registrati tre casi di superamento della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale per la fusione del comune che l'aveva attivata in un altro di maggiori dimensioni. La fattispecie emersa dalla prassi non ha una specifica disciplina legislativa e ci consente di mettere a fuoco il tema, prima richiamato della dimensione dei comuni.

Il fenomeno della fusione dei comuni mostra una dinamica crescente. Nel 2017 sono state approvate 14 fusioni e, nel 2018, 19. Il numero dei comuni è sceso a 7.954. La tendenza al cosiddetto *rescaling* amministrativo appare ineluttabile. Dal livello sovra-nazionale a quelli di maggiore prossimità la dimensione minima tende ad aumentare; maggiori possibilità di collegamento, connessioni digitali impensabili, crescente integrazione dei mercati, in una parola la globalizzazione, tende ad allargare la dimensione territoriale minima ottimale per la gestione di sistemi complessi. Una scala più grande rende possibili decisioni più difficili, seguire l'evoluzione normativa, cogliere le occasioni d'investimento. Sotto il profilo economico si realizzano efficaci economie di scala al superamento di una certa soglia (la dimensione ottimale sembra collocarsi tra i 20 e i 30 mila abitanti, con significative diseconomie sotto i 5.000 abitanti e sopra i 60.000). Dall'analisi economica emerge che forme di aggregazione diverse rispetto alla fusione rappresentano un livello sub-ottimale, sotto il profilo dell'efficacia e dell'efficienza, ma, a ben vedere anche sotto quello della democraticità (intesa nel senso della scelta cognitiva da assumere alla conclusione del processo). Il raggruppamento dei comuni è essenziale per migliorare il sistema multilivello (economie di scala, dimensione ottimale, maggiore capacità propulsiva nella gestione dei servizi e nella programmazione degli investimenti). È possibile costruire un sistema di partecipazione organizzata che renda possibile un ampio coinvolgimento dei cittadini nelle decisioni (particolare strutturazione può essere data alla partecipazione alle scelte d'investimento). Appare necessario, per realizzare l'obiettivo, affiancare al sistema d'incentivi messo in campo dal legislatore per favorire un approccio volontario al raggruppamento, un'azione diretta modellata sui livelli di aggregazione economica sperimentati in questi anni.

Le questioni trattate non sono di natura tecnica o giuridico-contabile, da lasciare all'azione, peraltro utile e preziosa, degli addetti ai lavori, ma attengono all'essenza del processo democratico, al nesso tra governanti e governati, che deve fondarsi su un trasparente processo cognitivo, per selezionare le priorità sulla base delle risorse disponibili; sviluppare le necessarie competenze per gestire la complessità; e garantire un controllo imparziale ad alta valenza tecnica.

IL NUOVO RUOLO DEI GIUDICI CONTABILI E DELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO NEL CONTESTO DELLE POLITICHE DI COESIONE

Annarita Iacopino – Vanessa Manzetti*

Sommario: 1. Premessa generale. – 2. Il nuovo ruolo delle Istituzioni Superiori di Controllo. – 3. Le strategie per contrastare irregolarità, frodi e corruzione nell'ambito dell'attuazione delle politiche di coesione. A) Il ruolo della Corte dei conti europea nell'attuazione dei principi di sana gestione finanziaria e buona amministrazione. – 4. (*Segue*): B) La cooperazione interistituzionale per la sana gestione finanziaria: il ruolo delle ISC – 5. La rete delle ISC degli Stati Membri e dell'ECA. Osservazioni conclusive.

1. Premessa generale

Il modello sociale delineato nella Strategia Europa 2020 si fonda, come è noto, su una crescita inclusiva e sostenibile (oltre che intelligente). In questo quadro, la politica di coesione gioca un ruolo fondamentale, poiché, attraverso le politiche di investimento attuate con gli strumenti di finanziamento dell'UE (Fondi strutturali e di investimento europei), mira a ridurre le disparità tra i livelli di sviluppo delle varie regioni.
La politica di coesione, infatti, opera quale fattore di aggregazione tra i territori in tutti i livelli di governo e di azione pubblica, veicolando risorse in favore dello sviluppo o per finalità comunque collegate agli obiettivi specifici della coesione stessa o per finalità addirittura più ampie, che coincidono con gli obiettivi strategici dell'Unione, come del resto emerge dalla lettura dell'art. 174 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (di seguito TFUE)[2].

---

[1] Sebbene sia frutto di una riflessione condivisa sulle tematiche, i paragrafi sono così distribuiti: parr. 1, 2 e 5 Annarita Iacopino; par. 3 e 4 Vanessa Manzetti.

[2] Sulla politica di coesione confr., *ex multis*, E. Balboni, *Il principio della coesione economica e sociale nell'ordinamento comunitario e nella recente esperienza dell'Unione*, in U. De Siervo (a cura di), *La difficile Costituzione europea*, Bologna, 2001, 19 ss.; C. Buzzacchi, *Le politiche comunitarie e il principio della coesione economica e sociale*, *Ibidem*, 59 ss.; F. Caruso, *Coesione economica e sociale*, in *Trattati dell'Unione europea e della Comunità europea*, in A. Tizzano (a cura di), I ed., Milano, 2004, 844 ss.; G. Colombini (a cura di), *Politiche di coesione e integrazione europea. Una riforma difficile ma possibile*, Napoli, 2011; S. Cimini, M. D'Orsogna (a cura di), *Le politiche comunitarie di coesione economica e sociale. Nuovi strumen-*

È in questo quadro che è maturato un generale ripensamento del ruolo delle autorità pubbliche, ivi compresi i giudici contabili, e della prospettiva da cui l'obiettivo finale della politica di coesione è perseguito; ripensamento che, da una parte, ha determinato l'abbandono dell'approccio tradizionale agli strumenti finanziari dell'UE in favore dello sviluppo di strumenti che garantiscano il migliore utilizzo possibile delle risorse, e, dall'altra parte, ha portato all'affermazione di un complesso sistema di controlli multilivello che vede interessate sia le Corti dei conti nazionali sia la Corte dei conti europea e che si sviluppa secondo diverse modalità, dai c.d. controlli in loco ai c.d. controlli congiunti, che portano a riflettere sulla c.d. dimensione globale della finanza pubblica e sull'evoluzione del principio della sana gestione finanziaria.
Le riflessioni che seguono hanno origine dall'esame delle Relazioni Annuali 2017 e 2018 della Sezione di Controllo per gli Affari Comunitari e Internazionali della Corte dei conti italiana e delle Relazioni Speciali nn. 17 e 21 del 2018 e n. 6 del 2019 della Corte dei conti europea (di seguito, ECA). In questi documenti, infatti, emerge con chiarezza il nuovo ruolo che assume l'attività di controllo svolta sugli strumenti finanziari della politica di coesione dell'Unione europea (anche con riferimento alla lotta contro le frodi nella spesa UE), che si innesta nel processo evolutivo che ha interessato la coesione stessa e le sue tre dimensioni (sociale, economica e territoriale) e che ha portato all'abbandono dell'idea che sia unicamente la logica del mercato e della redistribuzione economica a "governare" la coesione, in favore di una logica che pone al centro lo sviluppo economico e sociale dei territori, legata all'idea di un progresso basato su solidarietà e cooperazione, funzionali alla riduzione delle disuguaglianze sociali, facendo in tal modo emergere la "finalità politica" della coesione[3].

---

ti di sviluppo territoriale in un approccio multidimensionale, Napoli, 2011; P. L. Portaluri, G. De Giorgi Cezzi (a cura di), *La coesione politico-territoriale*, Vol. II, A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana – Studi, Firenze, 2016.

[3] «La ricerca della coesione nell'ambito dell'Unione è dovuta dunque ad esigenze politiche, piuttosto che a semplici necessità economiche.
In quanto obiettivo politico, la sua essenza consiste nel perseguire criteri di uguaglianza ed equità, ai quali si dovrebbero uniformare le politiche comunitarie. Ciò implica che la coesione non possa essere ricercata mediante misure passive, basate cioè sulla sola redistribuzione del reddito. Al contrario, essa va intesa come uno strumento dinamico, che si propone di creare risorse attraverso la promozione della competitività economica e dell'occupazione, specialmente laddove sussiste un forte potenziale inutilizzato. La politica di coesione costituisce, pertanto, uno strumento al servizio di un modello di sviluppo che va ben oltre il semplice trasferimento finanziario, e in cui la solidarietà e la cooperazione giocano un ruolo attivo», L. Simonetti, *Dal riequilibrio alla coesione: l'evoluzione delle politiche territoriali dell'Unione europea*, in *Riv. Giur. Mezzog.*, n. 2-3, 2006, 415-416. Alla "finalità politica" della coesione fa riferimento anche R. Leonardi, *Coesione, convergenza e integrazione nell'Unione europea*, Bologna, 1998. L'Autore, infatti, rileva che «l'essenza della coesione è infatti quella della finalità politica, la cui definizione consiste nel perseguimento di una società europea più giusta e portatrice di opportunità per tutti i propri cittadini, indifferentemente da dove essi si trovino [...] questa finalità politica ha cambiato il corso dell'integrazione europea, ampliandone gli obiettivi e trasformandola una volta per tutte in un processo dedicato alla costruzione di un'unione politica», 17.

Una nuova logica, dunque, che evoca l'idea di coesione quale condizione della società nel suo complesso, risultato di processi simultanei che hanno luogo in diversi ambiti della vita sociale e che producono uno stato di equilibrio, integrazione e stabilità, indipendentemente dal grado di differenziazione e dalla complessità del sistema sociale. Uno stato che può essere frutto di azioni, singole o combinate, di individui o di gruppi oppure effetto di politiche pubbliche, che sono, comunque, tutte, finalizzate a garantire pari opportunità, a prevenire fenomeni di esclusione sociale e a contrastare le situazioni di sperequazione.

2. Il nuovo ruolo delle Istituzioni Superiori di Controllo

La nuova azione svolta dalle Istituzioni Superiori di Controllo a sostegno della politica di coesione dell'Unione europea emerge in tutta evidenza nei rilievi contenuti nella Relazione Speciale n. 17 dell'ECA. L'Autorità di controllo europea, infatti, pur non disconoscendo l'importanza dell'assorbimento delle risorse finanziarie da parte degli Stati membri, sottolinea come esso non costituisca "un fine in sé", poiché ciò che è fondamentale è rimanere focalizzati sul risultato e sul suo raggiungimento. Ed è sempre in questa prospettiva che l'ECA ha raccomandato alla Commissione europea di intervenire sui tempi e sulle tappe del procedimento di programmazione ed in particolare sulla fase di proposta e adozione del quadro normativo la cui tardiva conclusione ha determinato «un inevitabile effetto a catena sull'avvio della spesa dei fondi assegnati» e, conseguentemente, la "corsa" all'utilizzo delle risorse nell'ultimo periodo di programmazione, che ha fatto perdere di vista il risultato.
In tal senso, sono emblematiche anche le considerazioni contenute nella Relazione Annuale 2017 della Sezione di Controllo per gli Affari Comunitari e Internazionali della Corte dei conti italiana, secondo cui «non è importante solo la quantità della spesa, ma soprattutto la qualità. La realizzazione, attuata attraverso meccanismi vari, di progetti diversi da quelli previsti ad inizio Programmazione, se da un lato ha permesso di non perdere i finanziamenti europei, dall'altro evidenzia la mancata realizzazione dei progetti inizialmente programmati»[4] e ha condotto a un risultato "paradossale", poiché, in considerazione della maggiore capacità di spesa delle Regioni più virtuose, si è determinato uno sbilanciamento che ha dato origine a «un aumento di quelle differenze che la Politica di coesione dovrebbe, invece, contribuire ad azzerare o, quantomeno, a diminuire»[5]. Emerge, dunque, la capacità dell'attività di controllo di incidere sui processi decisionali[6], sia a livello di programmazione, sia a livello operativo. Basti a tale ultimo proposito

[4] Corte dei conti, Sezione di Controllo per gli Affari Comunitari e Internazionali, Relazione Annuale 2017, 123.

[5] *Ibidem*.

[6] V., ad esempio, la *Proposta di Regolamento del Parlamento Europeo* (COM(2018)375 final del 29 maggio

rammentare le considerazioni dell'ECA sulle modalità di selezione dei progetti o sui criteri di selezione e di revisione dei progetti stessi, o, ancora, i rilievi sulla capacità di programmazione contenuti nelle Relazioni della Sezione di Controllo della Corte dei conti italiana. O, ancora, i principi guida individuati dall'ECA nel corso degli anni e raccolti, da ultimo, nel Documento di riflessione del giugno 2019[7], finalizzati ad assicurare la *performance* nel settore della coesione e relativi alla pianificazione strategica, alla programmazione, all'attuazione, al monitoraggio, alla valutazione e, infine, alla sostenibilità degli interventi, principio trasversale perché integrato nel ciclo della programmazione[8].

In questa prospettiva si inscrivono, altresì, le raccomandazioni formulate dal Comitato di Contatto (di cui si dirà nel prosieguo), costituito dai Presidenti delle Istituzioni Supe-

---

2018), recante le disposizioni comuni applicabili ai Fondi SIE nella quale si dà atto che «[l]e modifiche e le opzioni di semplificazione prese in esame dalla Commissione per il periodo successivo al 2020 tengono presenti diverse raccomandazioni della Corte dei conti per l'elaborazione della legislazione per il periodo successivo al 2020, in particolare quelle che esortano a riesaminare la concezione del meccanismo di attuazione dei fondi (raccomandazione 1 dell'audit 2015/AUD/0195) tenendo conto dei suggerimenti del gruppo di alto livello», 97. Con riguardo alla proposta di Regolamento merita di essere menzionato il parere n. 6/2018, reso dall'ECA ai sensi degli art. 287, co. 4, e 322, co. 1, lett. a), TFUE, che, pur evidenziando gli aspetti positivi delle modifiche alla disciplina precedente, sottolinea come «a differenza dei periodi precedenti la proposta non è integrata in una strategia comune a livello di UE. Non espone quindi una chiara visione di ciò che l'UE intende conseguire tramite il proprio intervento. Per di più, con finalità di semplificazione, la proposta elimina molti elementi concepiti per sostenere un migliore indirizzamento dei fondi ai risultati, quali ad esempio la valutazione ex ante dei programmi, la riserva di efficacia dell'attuazione e i princìpi di valutazione comuni per i grandi progetti», par. 136.

[7] Nel Documento (*Assicurare la performance nel settore della coesione*), la Corte ha, individuato 14 principi guida (PG) e per ciascuno di essi ha effettuato la propria valutazione con riferimento agli ultimi tre periodi di programmazione. Per ciò che riguarda, ad esempio, la pianificazione strategica, l'ECA ha ritenuto che sia necessario valutare se l'Unione ha esposto una visione chiara e coerente di ci**ò** che intende ottenere con i fondi della politica di coesione, visione che deve essere assimilata e attuata (PG n. 1); se l'assegnazione dei finanziamenti agli Stati membri tiene conto dei bisogni individuati e si basa sulle informazioni relative alla performance (PG n. 2). E, ancora, per quanto attiene alla fase di programmazione, l'ECA ritiene che occorra verificare se esiste una chiara logica di intervento (PG n. 3); se i finanziamenti sono ben mirati – e, dunque, se le azioni sono concepite per raggiungere gli obiettivi e i risultati prefissati – (PG n. 4). V., altresì, il Documento di riflessione del 2018 (*Semplificazione dell'attuazione della politica di coesione nel periodo successivo al 2020*).

[8] Nelle osservazioni conclusive del Documento di riflessione 2019 la Corte ribadisce le raccomandazioni già formulate nel corso del tempo «che comprendono: la necessità di fissare chiare priorità dell'UE – corredate di valori obiettivo – cui dovrebbe contribuire la spesa di coesione, di razionalizzare e semplificare i quadri strategici per ottenere una serie coerente di obiettivi di alto livello tradotti in obiettivi operativi (*PG n. 1*); le revisioni dei programmi dovrebbero tener conto delle considerazioni di performance, tra cui il miglioramento dei risultati (*PG n. 9*). La Corte ha segnalato altresì che il quadro legislativo dovrebbe essere pronto già all'inizio del periodo di programmazione, poiché i ritardi nell'attuazione si ripercuotono sulle fasi successive del ciclo. L'accumularsi di ritardi nell'attuazione, unito al sovrapporsi dei periodi di ammissibilità, sposta l'attenzione dalle considerazioni relative alla performance per focalizzarla sull'impiego dei fondi (cfr. *PG n. 7*) limitando il possibile utilizzo dei dati sulla *performance* a fini di valutazione o di pianificazione strategica (cfr. *PG n. 12* e *13*)», 51-52.

riori di Controllo (ISC) degli Stati Membri e dell'ECA a seguito del controllo parallelo che viene effettuato dai *Working Groups* costituiti al suo interno e dai *Networks*.
Con riguardo in particolare agli strumenti finanziari della politica di coesione, basti rammentare il Gruppo di Lavoro sui fondi strutturali costituito dal Comitato di contatto nel 2000 per presiedere alla realizzazione di studi paralleli sulla gestione dei Fondi strutturali negli Stati membri. Lo scopo di tali studi era ottenere una descrizione accurata, corretta e documentata delle procedure seguite negli Stati membri per gestire e controllare i Fondi strutturali. Il Gruppo di lavoro ha innanzitutto condotto un'indagine esplorativa sui Fondi strutturali dell'UE (2000-2006); ha poi continuato ad operare negli anni con l'obiettivo di intraprendere *audit* paralleli sui processi volti a identificare, notificare e sanzionare le irregolarità (2002-2006) o, ancora, sulla *performance* dei programmi dei Fondi nei settori dell'occupazione e/o dell'ambiente (2006-2008), sui "costi dei controlli", ivi compresi i costi per l'assistenza tecnica per i controlli dei Fondi strutturali (2008-2011); sulla semplificazione della regolamentazione dei Fondi strutturali (2011-2013) e, infine, sul contributo dei fondi alla Strategia Europa 2020 nel campo dell'occupazione e/o dell'educazione (2015-2017).
Ebbene, dall'analisi dei documenti conclusivi elaborati negli anni dal Gruppo di Lavoro emerge con chiarezza la centralità del ruolo delle Istituzioni Superiori di Controllo per il raggiungimento degli obiettivi della coesione, stante, in primo luogo, le raccomandazioni formulate nei confronti della Commissione con riguardo sia alla disciplina del processo di programmazione, sia alla fase della valutazione dei Programmi Operativi nazionali. Si pensi, ad esempio, alle raccomandazioni contenute nel documento del 2017 in cui il Gruppo di Lavoro ha segnalato alla Commissione, per quanto attiene alla fase di programmazione, la necessità di semplificare la regolamentazione per il periodo successivo al 2020, al fine di consentire una maggiore flessibilità dei programmi e dunque un migliore "adattamento" di questi ultimi alle situazioni contingenti e, per quanto riguarda la fase di approvazione dei Programmi Operativi, l'importanza di porre l'accento sul criterio dell'efficienza quale principio guida per la selezione dei progetti. Raccomandazioni cui corrispondono quelle formulate alle Autorità degli Stati Membri (con riguardo al documento del 2017, la necessità di utilizzare una maggiore flessibilità nei futuri Programmi Operativi in maniera tale da poter affrontare gli eventi contingenti e/o emergenziali; di rafforzare lo strumento della logica di intervento dei fondi strutturali, chiarendo ulteriormente le relazioni tra azioni e risultati e in particolare il contributo al raggiungimento degli obiettivi specifici e degli obiettivi principali e di dare maggior rilievo al criterio di efficienza nella selezione dei progetti).
Di rilievo sono, poi, le conclusioni generali del documento del 2017 nelle quali, da una parte, viene richiesto alla Commissione e alle autorità competenti di affrontare, ove possibile, le carenze rilevate durante l'attuale periodo di programmazione, anche al fine di evitare che esse si ripropongano nel corso dei periodi di programmazione successivi, e, dall'altra parte, vengono individuate e diffuse le buone pratiche poste in

essere da alcuni Stati Membri[9]. Le conclusioni testimoniano, infatti, l'ulteriore funzione svolta dalle ISC e, in particolare, dal Comitato di Contatto e dai suoi *Working Groups* e *Networks*, di diffondere le buone prassi individuate e riportate nei documenti, che assume un ruolo centrale nell'armonizzazione dei processi nazionali di programmazione operativa, funzionale dunque ad una più uniforme utilizzazione delle risorse finanziarie e, conseguentemente, a una crescita delle diverse regioni europee conformemente agli obiettivi della politica di coesione.

3. Le strategie per contrastare irregolarità, frodi e corruzione nell'ambito dell'attuazione delle politiche di coesione. A) Il ruolo della Corte dei conti europea nell'attuazione dei principi di sana gestione finanziaria e buona amministrazione

Nell'ambito dell'attuazione delle politiche di coesione a venire in rilievo è anche il sistema dei controlli previsto a livello europeo (ECA) e nazionale (ISC)[10], con particolare attenzione al fenomeno patologico delle frodi[11], ed a quello ricorrente delle irregolarità. Il riferimento è in particolare all'art. 287 del TFUE, secondo il quale la Corte dei conti europea, nell'esercizio della sua attività di controllo ha l'obbligo di riferire su "ogni caso" di irregolarità.

Tale controllo è svolto sia sui documenti, sia in caso di necessità, sul posto. In questa ultima ipotesi sussiste un dovere di collaborazione fiduciaria tra ECA e le Istituzionali nazionali di controllo, che sono chiamate a cooperare con il revisore europeo, senza perdere le proprie prerogative ed indipendenza.

Certo è che la capacità di assorbimento degli Stati membri, ossia la capacità di un Paese membro di spendere in modo efficiente ed efficace le risorse finanziarie che ha ricevuto, prevenendo fenomeni corruttivi, frodi e irregolarità con impatti negativi sulla sana gestione finanziaria, rappresenta "un passaggio" fondamentale per l'affermazio-

---

[9] «*The SAIs call on the Commission and the MAs to address the weaknesses they pointed out during the current programming period where possible. In addition, such weaknesses need to be avoided during any subsequent programming period. Furthermore, the SAIs draw the Member States' attention to cases of good practice that are meant to enable them to learn from each other*», *Working Group on Structural Funds*, Rapporto al Comitato di Contatto sull'*audit* parallelo svolto sul contributo dei Fondi Strutturali alla Strategia Europa 2020 nei campi dell'Occupazione e/o Educazione, 2017, 56.

[10] Sul ruolo delle ISC si vedano J. Moser, *Introduction in Strenghthening External Public Auditing,* in *INTOSAI Regions-Contributions and Results of the INTOSAI Conference*, 2010, Vienna, 10 ss.; O. Petersson, *Special Report. The Global Rescue of the Nation State: How Supreme Audit Institutions can Improve Accountability in Democratic Governance Stockholm,* Stoccolma, 2013.

[11] Per la definizione di frode si rinvia A. Venegoni, *La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione, dalla Convenzione PIF alla proposta di direttiva PIF*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2016, 3.

ne di una coesione economica sociale e territoriale[12] (ed anche per la creazione di una rete giudiziaria europea)[13].

Ed infatti per debellare questi fenomeni è opportuno, anzi necessario, favorire una intensa attività di prevenzione e di repressione su larga scala, secondo i principi di cooperazione, assimilazione ed effettività[14].

Al riguardo, particolarmente rilevanti appaiono le raccomandazioni ed osservazioni svolte recentemente dalla Corte dei conti europea. Il riferimento è, in particolare a due special *report*, uno relativo al tema più generale della "lotta alle frodi nella spesa dell'UE" (rel. spec. 1 del 2019), ed uno inerente il tema delle "frodi nella politiche di coesione" (rel. spec. 6 del 2019), dai quale emerge, quale principale criticità delle politiche di coesione in ottica di sana gestione finanziaria, la presenza di un grave "*deficit* informativo" in materia di frodi[15]. Tutto questo è dovuto al fatto che la Commissione non dispone di informazioni esaustive sull'entità, sulla natura e sulle cause delle frodi, e questo porta a ridurre drasticamente il valore pratico delle misure poste in essere dalla Commissione, quale ad esempio la CAFS ("strategia antifrode della Commissione"), che infatti risulta non essere mai stata aggiornata dal momento della sua istituzione nel 2011[16].

Non solo. L'approccio attuale, in base al quale l'OLAF avvia indagini amministrative dopo aver ricevuto informazioni da altre fonti e in base al quale le indagini su presunte frodi sono spesso seguite da un'indagine penale a livello nazionale, necessita di tempi lunghi, che portano a ridurre le possibilità di ottenere il perseguimento di tali reati[17].

---

[12] Cfr. G. Cogliandro, *I controlli nel sistema comunitario*, in M. P. Chiti, G. Greco (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, 2007, 549. In quel contesto, l'espressione "sana gestione finanziaria" viene intesa come "utile per individuare un collegamento con il principio di buona amministrazione".

[13] E. Calvanese, G. De Amicis, *La rete giudiziaria europea: natura, problemi e prospettive*, in *Cassazione penale*, 2001, 698.

[14] A tal fine, la Commissione ha fatto eseguire uno studio esterno dal titolo "*Preventing fraud and corruption in the European Structural and Investment Funds – taking stock of practices in the EU Member States*" (Prevenire la frode e la corruzione nei Fondi strutturali e di investimento europei: bilancio delle pratiche adottate negli Stati membri dell'UE) allo scopo di valutare la situazione in materia di misure antifrode efficaci e proporzionate. Lo studio è stato pubblicato a novembre del 2018. Tale studio, basato sull'analisi di 50 programmi, ha concluso che nel periodo 2014-2020 gli sforzi compiuti per contrastare le frodi sono stati più formalizzati e sistematici.

[15] Nella Relazione speciale n.1 del 2019 la Corte ha sia esaminato la strategia antifrode e gli strumenti di prevenzione delle frodi posti in essere dalla Commissione sia verificato le indagini amministrative condotte dall'OLAF in relazione alle imputazioni e ai recuperi.

[16] La Corte ha comunque evidenziato che la Commissione negli ultimi anni ha intrapreso varie azioni al fine di prevenire e contrastare le frodi a danno del bilancio dell'UE, come risulta dall'attuazione a partire dal 2011 della "strategia antifrode della Commissione" (CAFS) e dall'istituzione del "sistema di individuazione precoce e di esclusione" (EDES).

[17] Sul punto si rinvia A. Perduca, *Le indagini dell'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) ed i rapporti con le autorità giudiziarie*, in *Cassazione Penale*, 2006, 4242.

Ecco perché appare centrale, al fine di debellare fenomeni lesivi per la finanza pubblica europea, l'attivazione dell'*European Public Prosecutor Office* (EPPO), istituzione indipendente prevista dall'art. 86 TFUE[18], che dovrebbe andare a regime entro novembre 2020[19]. Ed infatti alla Procura pubblica Europea spetta non solo il compito di coordinamento dell'attività antifrode su larga scala, ma anche quello di svolgere una vera e propria attività di indagine su una vasta parte del territorio europeo (quasi coincidente con l'intero spazio giudiziario europeo)[20].

La Procura pubblica Europea è, infatti, competente ad individuare, perseguire e rinviare a giudizio, eventualmente in collegamento con Europol[21], gli autori dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, tramite l'esercizio dell'azione penale dinanzi agli organi giurisdizionali competenti degli Stati membri[22].

Si tratta a ben vedere di un ampio raggio di azioni e attività, disciplinate in modo dettagliato nel regolamento che stabilisce lo "statuto" della Procura pubblica europea. Infatti il regolamento istitutivo regola le condizioni di esercizio delle sue funzioni, le regole procedurali applicabili alle sue attività e all'ammissibilità delle prove e le regole applicabili al controllo giurisdizionale degli atti procedurali adottati nell'esercizio delle sue funzioni.

Vero è che il regolamento istitutivo di EPPO presenta rilevanti criticità. *In primis* non prevede alcun meccanismo che consenta alla Procura pubblica europea di intimare alle autorità degli Stati membri di assegnare maggiori risorse allo svolgimento delle indagini necessarie in materia di frode, e non stabilisce tempi chiari del lavoro di EPPO[23].

Il rischio è, come per l'attività svolta da OLAF, che anche l'attività di consultazione interna ad EPPO vada ad articolarsi in tempi eccessivamente lunghi, andando così ad incidere negativamente sui procedimenti penali, per i quali, come sottolinea la Corte "il tempo è spesso la risorsa più scarsa"[24].

---

[18] L. Roccatagliata, *Il Consiglio UE approva definitivamente il regolamento istitutivo della Procura Europea. L'EPPO è, infine, realtà*, *in Giurisprudenza Penale*, 2017.

[19] Si ricorda che l'8 giugno 2017 venti Stati membri (Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Croazia, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Portogallo, Repubblica ceca, Romania, Slovacchia, Spagna e Slovenia) hanno raggiunto un accordo generale sull'istituzione della nuova Procura europea nel quadro della cooperazione rafforzata.

[20] F. Spiezia, *Il pubblico ministero europeo e i rapporti con eurojust*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 2018.

[21] L'Ufficio europeo di polizia (Europol) assiste le autorità di contrasto negli Stati membri dell'UE.

[22] Per approfondimenti sui profili problematici in riferimento all'attuazione della Procura pubblica europea si veda A. Venegoni, M. Mini, *I nodi irrisolti della nuova Procura Europea*, in *Giurisprudenza Penale*, 2017, 12.

[23] Si veda R. Sicurella, *Il diritto penale applicabile dalla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale "armonizzato"? Le questioni in gioco*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2014, 15.

[24] Corte dei conti europea, Relazione n.1 "*Lottare contro le frodi nella spesa dell'UE: sono necessari interventi*", 2019, 5.

Per quanto concerne nello specifico il contrasto alle frodi nel settore della politica di coesione, la Corte dei conti europea è poi andata a verificare il corretto adempimento da parte delle autorità di gestione degli obblighi del "processo di gestione antifrode" in ogni sua fase, e quindi sia la definizione delle politiche antifrode, lo svolgimento di un'approfondita valutazione dei rischi e l'attuazione di adeguate misure preventive e di individuazione, sia le risposte poste in essere nei casi di individuazione di frodi, anche in coordinamento con gli altri organismi antifrode competenti.
Ebbene, all'esito dell'*audit*, la Corte dei conti europea, pur sottolineando che le autorità di gestione hanno valutato meglio il rischio di frode nell'uso dei fondi per la coesione per il periodo di programmazione 2014-2020, ha evidenziato come alcune delle analisi non fossero sufficientemente approfondite. Inoltre con riguardo alle misure di prevenzione, ha constatato che non è stato compiuto alcun progresso significativo nell'individuazione proattiva delle frodi, poiché spesso non sono state definite procedure per il monitoraggio e per la valutazione dell'impatto delle misure di prevenzione e individuazione adottate.
Proprio per queste ragioni, la Corte dei conti europea ha ritenuto di dover formulare alla Commissione alcune raccomandazioni, anche con riferimento alla *Common Provisions Regulation* (CPR), ritenendo che, nel corso dei negoziati per la definizione della CPR, i legislatori dovrebbero («*the co-legislators could consider*») sia rendere obbligatoria l'adozione di strategie nazionali o politiche antifrode e l'uso di adeguati strumenti di analisi dei dati (ad es. *Arachne*), sia l'introduzione di sanzioni per i responsabili di frodi contro gli interessi finanziari dell'UE.
L'ECA ha poi segnalato le modalità per garantire una corretta gestione dei fondi di coesione, proponendo un meccanismo antifrode basato su una serie di fasi connesse, che vanno dalla prevenzione generale, all'individuazione ed alla reazione.
La fase iniziale, quella concernente la prevenzione generale, è volta a stabilire una *anti-fraud policy* come parte essenziale della c.d. *governance anti-fraud*, volta ad eseguire una gestione e una valutazione approfondita del rischio di frodi.
La fase centrale, quella dell'individuazione, è dedita alla selezione, elaborazione e attuazione delle attività di individuazione per il controllo delle frodi, instaurando un processo di segnalazione delle frodi e un approccio coordinato per le attività investigative e correttive.
La fase finale, quella della reazione, volta a monitorare il processo di gestione del rischio di frodi, nonché a comunicare le risultanze e migliorare il processo.
Il predetto meccanismo, come raccomandato dalla Corte dei conti europea, deve essere attuato non solo a livello nazionale, bensì anche a livello sovranazionale per favorire una intensa attività di coordinamento anti-frode tra gli Stati membri e le varie istituzioni europee, soprattutto tenendo conto dell'entrata in funzione di EPPO, e delle future problematiche inerenti alla competenza della politica antifrode. Ed infatti alla Procura europea spetta, oltre ad una competenza specifica, una "*ancillary competen-*

ce", che le consentirà di occuparsi anche di reati diversi da quelli che ledono direttamente gli interessi dell'Unione, seppur "*inextricably linked*" tra loro.
Questo approccio coordinato, come già osservato, viene dunque a fondarsi su tre pilastri:

- integrazione della prevenzione delle irregolarità e frodi nelle politiche di coesione già a partire dalla fase di programmazione, attraverso un'adeguata attività di *risk assessment*;
- attenzione non solo alla quantità della spesa ed alla regolarità della medesima, ma anche alla qualità della spesa, in modo da armonizzare e ridurre le differenze tra le aree dei vari paesi membri;
- azione concreta di coordinamento tra ECA e ISC, che deve essere orientata verso il miglioramento di tutti gli aspetti di *performance* dell'azione dell'UE.

Sotto questo profilo, dunque, è evidente che la prevenzione delle frodi e delle irregolarità nei fondi di coesione possa essere inserita nel più ampio quadro delle sfide strategiche che l'UE è chiamata a fronteggiare, in particolare al fine di incrementare il "valore aggiunto" e la "fiducia" nelle istituzioni da parte dei cittadini europei.
Seguendo questa chiave di lettura, è quindi possibile individuare nelle politiche pubbliche per il contrasto alle frodi, alle irregolarità, ed in generale alla corruzione nell'ambito dell'attuazione delle politiche di coesione, una ulteriore finalità, vale a dire quella di "dare una risposta" al *deficit* fiduciario che contraddistingue l'ordinamento europeo nei tre sottosistemi fondanti, vale a dire quello politico, economico e sociale.
Lettura che, evidentemente, si pone in linea e sembra rafforzare l'orientamento espresso dalle istituzioni UE, oltre che nella "*Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions Proposal for a new European Consensus on Development Our World, our Dignity, our Future, COM(2016) 740 final*", anche nel "*White Paper on the Future of Europe*", COM (2017)2025 e nel "*Reflection paper Towards a sustainable Europe by 2030*", COM(2019)22.
In questa prospettiva, appare pertanto necessario che accanto ad una sana gestione dei fondi europei, rispettosa delle regole di diritto positivo, vada ad affermarsi anche una vera e propria cultura di "*performance"*, volta a consentire una gestione delle risorse pubbliche che sia quella più efficiente, ossia quella ottimale per perseguire i risultati programmati[25].
Per queste ragioni, nel controllo sui fondi UE è necessario concentrarsi anche sugli obiettivi delle politiche pubbliche europee, occupandosi della conformità dell'utilizzo dei fondi rispetto agli obiettivi complessivi delle politiche di coesione.

[25] Il controllo così inteso «non ha, pertanto, come unico obiettivo la messa in evidenza di insufficienze, disfunzioni e irregolarità della gestione pubblica, ma, piuttosto, intende essere uno strumento efficace per

Non da ultimo, anche l'ECA, come la Commissione, ha posto l'accento su nuove strategie proattive in grado di migliorare il controllo e la qualità della spesa dei fondi destinati alle politiche di coesione[26].
Queste ultime dovrebbero integrarsi con il ruolo di controllo svolto dalle ISC, ma la relativa attuazione comporta la necessità di un cambio di mentalità nell'organizzazione amministrativa.
Tali misure si sostanziano, infatti, anche in attività di sensibilizzazione riguardo alla corruzione, alle frodi e alle irregolarità (consistenti sia in attività di formazione per il personale che in misure destinate agli organismi intermedi e ai beneficiari dei progetti), nell'attuazione di misure efficaci per prevenire i conflitti di interesse e nell'implementazione dei codici di condotta all'interno delle amministrazioni[27].
Ed infatti, alcuni Stati membri hanno adottato approcci più innovativi alla prevenzione delle pratiche lesive degli interessi finanziari dell'UE, come il coinvolgimento delle organizzazioni della società civile nel monitoraggio dell'esecuzione dei contratti pubblici o nella stessa gestione dei fondi destinati alle politiche di coesione, anche tramite l'organizzazione di campagne di sensibilizzazione volte a mettere in dubbio l'accettabilità sociale di determinate pratiche fraudolenti e del fenomeno ricorrente delle irregolarità.
Deve evidenziarsi, dunque, come l'approccio proattivo sia volto a favorire la fiducia nell'UE e nelle sue attività, anche attraverso un maggior coinvolgimento dei cittadini tramite lo sviluppo di *best practices* in grado non solo di migliorare il funzionamento tecnico ed organizzativo delle istituzioni nazionali e sovranazionali, ma anche di favorire la comprensione e l'accessibilità ai meccanismi regolatori delle politiche dell'Unione.
Tuttavia, la Corte ha evidenziato come la cultura amministrativa europea, (ed anche nazionale), sia ancora lontana da quel cambiamento di approccio in grado di favorire l'affermazione di un vero e proprio approccio proattivo, poiché risulta poco frequente il ricorso a misure innovative per la prevenzione delle frodi, come i programmi di sostegno ai dipendenti (finalizzati a ridurre la pressione sui dipendenti esposti alle frodi) o i sistemi premianti (in cui le autorità di gestione rendono nota la loro intenzione di ricompensare le denunce di frode).
Ed infatti tali misure seppur ritenute ragionevolmente efficaci mal si addicono alla complessità ordinamentale europea ed anche dei vari stati membri.
Da tutta questa disamina, si può concludere che, per favorire il raggiungimento degli obiettivi delle politiche di coesione è necessario favorire una serie di azioni, non solo

---

migliorare la gestione stessa e i risultati verso i quali la stessa deve tendere». Cfr. D. Ruffo, *Corte dei conti europea: il controllo dei conti pubblici fra trasparenza e legalità*, in *Riv. Corte dei conti*, n. 3-4, 2011, 448.

[26] V. Relazione Speciale Corte dei conti europea n. 6 del 2019, "*Lotta alle frodi nella spesa UE per la coesione: le autorità di gestione devono potenziare le attività di individuazione, risposta e coordinamento*", parr. 31 e 32.

[27] Cfr. Relazione Speciale Corte dei conti europea n. 6 del 2019, cit.

volte alla valutazione in senso stretto della legittimità dell'uso dei fondi, ma anche alla loro *performance,* che deve necessariamente favorire il c.d. *value for money*.
Il riferimento è in particolare alla Strategia di lavoro della Corte dei conti europea per il 2018-2020 e al *briefing paper* "*Future of EU finances: reforming how the EU Budget operates*". Documenti in cui viene sottolineata la necessità di porre maggiore attenzione non solo sul "valore aggiunto" dal bilancio dell'UE, ma anche su "come" migliorare la gestione finanziaria, la trasparenza, la flessibilità, la rendicontabilità e la responsabilità del "sistema di bilancio dell'UE".
L'introduzione del suddetto approccio alla gestione del bilancio UE è strettamente collegata alla necessità di "rigenerare" il rapporto fiduciario tra istituzioni europee e cittadini europei. Ed infatti è la stessa Corte a sottolineare la necessità di avviare processi volti a "dimostrare" ai cittadini gli importanti risultati perseguiti tramite i fondi e l'azione dell'UE, in modo da ridurre la distanza percepita tra i cittadini e le istituzioni dell'UE; distanza, che si ricorda, rappresenta la principale "minaccia" per l'esistenza stessa dell'UE[28].
Ed in questa ottica, secondo la Corte dei conti europea, per lo sviluppo del *value for money* è necessario, *in primis*, la definizione del valore aggiunto europeo valutando la *performance* dei programmi di spesa e i "rischi" per le finanze dell'Unione connessi agli strumenti finanziari e alle garanzie. Tale "valutazione" dovrebbe comprendere necessariamente una individuazione completa e precisa dei costi, dei benefici e dei saldi netti legati all'appartenenza all'UE.
Non solo. Al fine di favorire una corretta gestione dei fondi europei in grado di incrementare "valore aggiunto" sembra necessario stabilire meccanismi e sistemi volti a migliorare la capacità di risposta del bilancio dell'UE al mutare delle circostanze, introducendo una maggiore flessibilità e un sistema di riserve in grado di far fronte sia alla spesa a lungo termine sia ad eventi imprevisti.
Si tratta è evidente di complesse trasformazioni, che sembrano porsi come finalità principale quella di contribuire (positivamente) al tentativo di dare concreta attuazione sia al "principio di sana gestione finanziaria" di cui agli artt. 287 comma 2 e 310 comma 5 TFUE[29] – che esprime l'idea di una gestione del bilancio efficace, efficiente

[28] Così ECA, *Strategia della Corte dei conti europea per il 2018-2020. Promuovere la fiducia tramite audit indipendenti*, 2017, 5.

[29] Si ricorda, infatti, che gli artt. 287 comma 2 e 310 comma 5 del TFUE affermano in modo esplicito il principio di *sana gestione finanziaria*. L'art. 287 TFUE dispone che "la Corte dei conti controlla la legittimità e la regolarità delle entrate e delle spese ed accerta la *sana gestione finanziaria*. Nell'esercitare tale controllo, essa riferisce in particolare su ogni caso di irregolarità. Il controllo delle entrate si effettua in base agli accertamenti ed ai versamenti delle entrate all'Unione. Il controllo delle spese si effettua in base agli impegni ed ai pagamenti. Tali controlli possono essere effettuati prima della chiusura dei conti dell'esercizio di bilancio considerato", e l'art. 310, comma 5 TFUE, dispone che "il bilancio è eseguito in conformità del principio di *sana gestione finanziaria*. Gli Stati membri e l'Unione cooperano affinché gli

ed economica, ovvero "una gestione utile, idonea a risolvere i problemi dei cittadini"[30] –, sia al principio di buona amministrazione (art. 41 CDUE)[31].
Ebbene, se la buona amministrazione è diretta a tutelare l'individuo nei confronti di decisioni amministrative che lo riguardino in modo specifico davanti alla Corte di giustizia, il principio della sana gestione finanziaria sottopone l'utilizzo delle risorse pubbliche a criteri di economicità, efficienza ed efficacia e impone il mantenimento di un adeguato rapporto tra il costo e l'efficacia degli interventi effettuati.
Il principio di sana gestione finanziaria sembra quindi incardinare in sé la *ratio iuris* che sta alla base dell'istituzione stessa della Corte dei conti europea, quale istituzione capace di dare una risposta all'esigenza di disporre di una "coscienza finanziaria europea e nazionale"[32].
Su tale principio si fonda il sistema di controlli, affidato alla Corte dei conti europea, il cui scopo principale non è quello di reprimere le disfunzioni dell'azione amministrativa riscontrate, cioè quello di irrogare sanzioni, ma piuttosto quello di indurre alla correzione di tali disfunzioni, "segnalando" agli organi politici i rimedi da attuare.
Il ricorso a tale forma di *audit* dovrebbe quindi sia favorire una amministrazione trasparente e efficiente, sia porsi come "antidoto" alla c.d. *maladministration*.
E nell'ottica di questa valenza correttiva e della migliore attuazione dei principi di sana gestione finanziaria e buona amministrazione si comprendono le strategie di cooperazione interistituzionale e le nuove strategie proattive poste in campo da ECA nell'ambito di un settore strategico quale quello delle politiche di coesione, attraverso

---

stanziamenti iscritti in bilancio siano utilizzati secondo tale principio".

[30] G. Cogliandro, *I controlli nel sistema comunitario*, cit., 548.

[31] Sul principio di buon amministrazione in generale si veda S. Ricci, *La "buona amministrazione": ordinamento comunitario e ordinamento nazionale*, Giappichelli, 2005; V. Rapelli, *Il diritto ad una buona amministrazione comunitaria*, Torino, 2004; J. Wakefield (ed.), *The right to good administration, Kluwer Law International*, 2007; Lord Millett, *The right to good administration in European law*, in *Public Law*, 2002, 309-322; D.U. Galetta, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedimentali nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2005, 819-857; D. Sorace, *La buona amministrazione*, in M. Ruotolo (a cura di), *La Costituzione ha 60 anni: la qualità della vita sessant'anni dopo*, Atti del Convegno di Ascoli Piceno, 14-15 marzo 2008, Napoli, Editoriale Scientifica, 2008, 119-135; F. Trimarchi Banfi, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in M. P. Chiti, G. Greco (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, Giuffrè, 2007, I, 49-86; E. Chiti, *Il principio di buona amministrazione*, in E. Chiti, C. Franchini, M. Gnes, M. Savino, M. Veronelli (a cura di), *Diritto amministrativo europeo – Casi e materiali,* Milano, 2005, 39-40; D. U. Galetta, *Trasparenza e governance amministrativa nel diritto europeo,* in *Rivista Italiana di diritto pubblico comunitario*, 2006, 274-276; F. Nicoletti, *Il principio di buona amministrazione nell'Unione europea tra garanzia ed efficienza*, in *Il diritto dell'economia*, n. 4, 2006, pp. 776-800; A. Zito, *Il "diritto ad una buona amministrazione" nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2002, 425-444.

[32] Così Hans Kutscher, presidente della Corte di giustizia dal 7 ottobre 1976 al 31 ottobre 1980, che al momento della sua istituzione definì la Corte dei conti europea "la coscienza finanziaria della Comunità".

un sistema di controlli che non presenta come unico obiettivo la messa in evidenza di insufficienze, disfunzioni e irregolarità della gestione pubblica, ma, piuttosto, intende essere uno strumento efficace per migliorare la gestione stessa e i risultati verso i quali la stessa deve tendere[33].

4. (Segue): B) La cooperazione interistituzionale per la sana gestione finanziaria: il ruolo delle ISC

Le considerazioni che precedono evidenziano il ruolo di primo piano che assume ECA a garanzia della sana gestione finanziaria dei fondi europea (ed in generale del bilancio UE), svolgendo analisi e valutazioni di tipo contabile e non volte a contrastare tutti i fenomeni di distrazione e cattiva gestione delle risorse europee. E ciò anche se, come è noto l'ECA è priva di veri e propri poteri sanzionatori.
Essa infatti, come si è visto, incide, con le sue raccomandazioni sul legislatore nella fase di definizione della disciplina, e coopera con OLAF (ufficio europeo per la lotta antifrode) in merito a casi di sospetta frode, corruzione o altra attività illecita lesiva degli interessi finanziari dell'Unione individuati dalla Corte dei conti durante il lavoro di *audit* ("sospetta frode"), ed anche nei casi in cui un terzo fornisca informazioni che indichino la possibilità di sospetta frode.
Non solo. La fitta rete che interseca le competenze tra istituzioni nazionali ed europee nella prevenzione delle frodi, della corruzione e delle irregolarità nella gestione dei fondi europei destinati alle politiche di coesione, fa emergere come, a fronte di un fenomeno complesso e pervasivo quale quello del cattivo uso delle risorse europee, un antidoto fondamentale è rappresentato dalla cooperazione interistituzionale: per il raggiungimento di una sana gestione finanziaria delle risorse pubbliche europee è infatti necessaria una intensa attività di coordinamento anche con le Corte dei conti nazionali. L'importanza del coordinamento tra le ISC ed ECA è dovuta al fatto della stretta correlazione esistente tra il flusso di finanziamenti e l'utilizzo di risorse a livello nazionale europeo. Ciò porta a rendere necessario che sugli stessi fondi i controlli siano svolti sia delle istituzioni nazionali che dalle istituzioni europee poiché i progetti che vengono finanziati si ripercuotono su entrambi i livelli di governo. Questa è la logica dei cosiddetti "controlli a catena" che comportano la necessità di un dialogo continuo e costante sia nella fase della pianificazione dei controlli, sia in quella di esecuzione. Controlli che, si ricorda, vengono definiti anche "a piramide" nonostante non vi sia un rapporto gerarchico tra il livello nazionale e il livello europeo, in quanto sono entrambi autonomi e indipendenti negli ordinamenti di riferimento.

[33] Cfr. D. Ruffo, *Corte dei conti europea: il controllo dei conti pubblici fra trasparenza e legalità*, cit., 448.

Sul punto si richiamano i rapporti tra Corte dei conti italiana e Corte dei conti europea volti a favorire l'attività di controllo tramite lo scambio di reciproche esperienze ed informazioni. Il tutto nell'ottica di una cooperazione tra Corte dei conti europea e Corte dei conti italiana ai sensi dell'art.287 del TFUE.
Cooperazione che è stata anche formalizzata in due protocolli congiunti sottoscritti nel 2008 e nel 2011, nei quali si ribadisce che la cooperazione è rafforzata anche dalla organizzazione decentrata della Corte dei conti italiana (organizzazione che comprende sia il controllo - Sezioni regionali, che la giurisdizione- Sezioni giurisdizionali e procure regionali).
Solo in questo modo, tramite la cooperazione, basata sulla condivisione delle proprie "esperienze" si possono favorire attività di *audit* efficienti e concrete, volte alla prevenzione e repressione di *mala gestio* dei fondi europei.
In particolare, tale cooperazione viene svolta alla luce del principio di fiducia, ma anche di indipendenza, secondo la previsione dell'art. 287, co. 3, TFUE, garantendo il più ampio contraddittorio possibile e nel rispetto degli standard internazionali delle istituzioni superiori di controllo (ISSAIs) e dei principi di revisione internazionali (ISAs).
Inoltre, nell'ambito delle attività di cooperazione rilevantissimo è il coordinamento tra l'Ufficio europeo per la lotta alla frode (OLAF) e la Procura generale della Corte dei conti italiana (si ricorda la stipula del protocollo di collaborazione del 2006, confermato nel 2013 da un successivo accordo amministrativo).
Come accennato in precedenza, l'OLAF è infatti un ufficio incardinato all'interno della Commissione europea competente a svolgere indagini amministrative sia "interne" alle istituzioni europee, sia "esterne" nei Paesi membri e nei Paesi terzi.
Si tratta di indagini dirette all'accertamento di fatti integranti le fattispecie di corruzione dei funzionari UE, nonché le irregolarità e le frodi relative ai fondi provenienti dal bilancio Ue, sia erogati direttamente dall'Unione ("c.d. fondi diretti"), sia, come nel caso delle politiche di coesione, di quelli che transitano nei bilanci degli Stati membri (in generale i "fondi strutturali"). Le attività dell'OLAF sono disciplinate dal Regolamento Ue n. 883/2013, attualmente in fase di revisione, e si svolgono in collaborazione con gli organismi nazionali competenti, fra cui appunto la Procura generale della Corte dei conti italiana.
La cooperazione fra OLAF e le procure della Corte dei conti italiana (generale e regionali) è stata resa possibile in conseguenza delle specificità di tale organizzazione giurisdizionale, distinta da quella penale e dotata di un "valore aggiunto" apportato alla tutela delle risorse finanziarie europee, con riferimento al "recupero" effettivo delle risorse frodate o indebitamente percepite, non adeguatamente assicurato dalla mera tutela penale, per la quale peraltro sono recentemente intervenute modifiche rafforzative con la nuova direttiva PIF del 2017 e il nuovo regolamento sulla procura europea (EPPO).
Tale meccanismo sembra quindi assicurare per la giurisdizione contabile la piena attuazione del principio di assimilazione sancito dall'art. 325 del Trattato UE, in quanto l'Italia, nella tutela delle risorse UE opera con le stesse misure (compreso l'esercizio

dell'azione di responsabilità amministrativa) che utilizza per le risorse nazionali[34].
Il "principio di assimilazione" comporta che gli interessi finanziari comunitari vengano assimilati a quelli nazionali, con la conseguenza che gli Stati membri debbano adottare in entrambi i casi analoghe misure, preventive e sanzionatorie, per la loro tutela, come già previsto dall'art. 280, secondo paragrafo, del Trattato C.E. (ora art. 325, Capo 6°, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea)[35]; misure che devono essere effettive, ossia "dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri". A tale principio si accompagna il "principio di cooperazione", secondo cui gli Stati membri devono cooperare con la Commissione UE, al fine di assicurare la convergenza delle iniziative adottate in sede nazionale ed europea per efficaci misure di prevenzione e contrasto avverso azioni lesive del corretto utilizzo delle risorse pubbliche europee.
Ciò avviene senza eccezioni nel processo contabile, che ha natura risarcitoria civilistica[36], pur con specifiche caratteristiche, mentre è noto che lo stesso principio, pur affermato dalla Corte di giustizia Ue-Grande sezione nelle sentenze dell'8 settembre 2015, *Taricco* C-105-/14, relativa alle frodi IVA, e del 5 dicembre 2017, causa C-42/17, *M.A. S. e M. B.* (c.d. "*Taricco bis*") ha trovato serie difficoltà attuative con riguardo al processo penale, come chiarito dalla Corte costituzionale italiana nella sentenza n. 115 del 31 maggio 2018[37].
Le attività giurisdizionali contabili riguardano, dunque, sia casi di frode o anche irregolarità gravi inerenti ai fondi strutturali (fondo sociale, fondi di sviluppo regionale, fondi in agricoltura) sia, a seguito di informative provenienti dall'OLAF (relazioni investiga-

---

[34] Secondo il dettato dell'articolo 325 TUE (*ex* articolo 280 del TCE) "L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari. Fatte salve altre disposizioni dei trattati, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, previa consultazione della Corte dei conti, adottano le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. La Commissione, in cooperazione con gli Stati membri, presenta ogni anno al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sulle misure adottate ai fini dell'attuazione del presente articolo".

[35] C. Amalfitano, *Il ruolo dell'art. 325 TFUE nella sentenza Taricco e le sue ricadute sul rispetto del principio di legalità penale. Possibile una diversa interpretazione ad opera della Corte di Giustizia?*, in *Quaderni costituzionali*, 5 ottobre 2016.

[36] Cfr. la sentenza della Corte EDU *Rigolio v. Italia* del 13 maggio 2014.

[37] Per approfondimenti sul c.d. Caso Taricco si veda A. Ruggeri, *Taricco, amaro finale di partita*, in *Consulta online*, fasc. III, 2018; S. Polimeni, I*l caso Taricco e il gioco degli scacchi: l'"evoluzione" dei controlimiti attraverso il "dialogo" tra le Corti dopo la sent. cost. n. 115/2018*, in *Osservatorio costituzionale AIC*, 2, 2018.

tive peraltro ritenute direttamente utilizzabili nei processi contabili secondo i principi della prova documentale fissati dal codice di procedura civile ed ora ripresi anche dal recente codice di giustizia contabile), in casi di indebita percezione di fondi "diretti" erogati dall'Unione europea nell'ambito di programmi di assistenza a paesi terzi e in quelli per la ricerca scientifica e tecnologica[38].

5. La rete delle ISC degli Stati Membri e dell'ECA. Osservazioni conclusive

Il diverso modo di concepire la coesione rappresenta l'origine non solo del nuovo ruolo assunto dall'attività di controllo sulla gestione degli strumenti finanziari dell'Unione, ma anche del ripensamento dei ruoli degli istituti nazionali e in particolare della imprescindibilità della cooperazione e del dialogo tra l'ECA e le ISC degli Stati Membri, come del resto emerge dalle considerazioni svolte nei paragrafi che precedono.
E ciò, non solo al fine di individuare nuove regole e pratiche che migliorino gli strumenti di programmazione, strategica e operativa, europea, ma anche per condividere esperienze e informazioni sulle strategie da adottare, sulle metodologie, tecniche e buone prassi di *audit* da utilizzare.
Del resto, sin dalla sua stesura originale, il Trattato CE prevedeva che la Corte dei conti europea svolgesse i suoi *audit* in "collaborazione" con le ISC degli Stati membri, previsione riformulata dal Trattato di Amsterdam e poi confluita nell'art. 287, co. 3, TFUE che dispone espressamente: «[l]a Corte dei conti e le istituzioni nazionali di controllo degli Stati membri cooperano in uno spirito di reciproca fiducia, pur mantenendo la loro indipendenza». A ciò si aggiunga che il Trattato di Nizza contiene una specifica dichiarazione relativa alla Corte dei conti nella quale «[l]a Conferenza invita la Corte dei conti e le istituzioni nazionali di controllo a migliorare il quadro e le condizioni della loro cooperazione, mantenendo nel contempo la rispettiva autonomia». A tal fine, prosegue la Dichiarazione, «il presidente della Corte dei conti può istituire un comitato di contatto con i presidenti delle istituzioni nazionali di controllo».
Merita, a questo proposito, di essere evidenziato che il Trattato si è "limitato" a codificare una situazione preesistente. La cooperazione tra le ISC degli Stati membri dell'UE

[38] In questo secondo caso si ricorda che la stessa Commissione europea è intervenuta nel giudizio presso la sezione giurisdizionale della Corte dei conti della regione Lombardia a sostegno della giurisdizione contabile e della pretesa erariale, con partecipazione della stessa Commissione Europea anche al giudizio dinanzi alle sezioni unite della Corte di cassazione per la decisione sulla giurisdizione, con affermazione della stessa. Al riguardo la Corte di cassazione ha, infatti, evidenziato che si trattava di fattispecie di responsabilità che esulava dalla materia di competenza delle Corte di giustizia e rientrava invece nella giurisdizione nazionale e nella specie di quella contabile italiana. Vedi Cass., SS.UU., n. 20701/2013.

risale, infatti, al 1960 (anno in cui si è svolta la prima riunione dei presidenti delle ISC dell'allora CEE), mentre quella tra le ISC degli Stati membri e la Corte dei conti europea risale al 1977, anno di istituzione dell'ECA. La ragione è evidente, poiché la cooperazione discende da una vera e propria esigenza pratica[39], considerato che gli Stati Membri gestiscono, come è noto, l'80% del bilancio UE[40]. Il ruolo delle ISC è quello di fornire agli *auditor* della Corte assistenza a livello locale, oltre che una specifica conoscenza delle materie oggetto del controllo; gli *auditor* delle ISC degli Stati membri dell'UE possono poi prendere parte, in qualità di osservatori, agli *audit* eseguiti dall'ECA sul loro territorio nazionale. Esiste, infatti, «una procedura standard con cui la Corte informa l'ISC nazionale di ciascuna visita di audit pianificata nel paese di competenza. L'ISC nazionale può decidere se, durante le visite in loco, intende inviare proprio personale ad affiancare l'équipe di audit della Corte. Peraltro, le ISC dell'UE possono espletare audit congiunti o coordinati su tematiche selezionate»[41].
Il procedimento di controllo in queste ipotesi si configura, dunque, come un procedimento "euronazionale" di controllo [42].

---

[39] In questa prospettiva deve essere letta anche la cooperazione dell'ECA con le ISC dei paesi candidati e potenziali candidati all'adesione all'Unione Europea, che ha il fine di promuovere l'applicazione di metodi e tecniche di *audit* che rispettino i principi internazionali e le *best practices* adottate nell'Unione Europea. Lo strumento è quello della Rete delle ISC dei paesi candidati e potenziali candidati, che opera in modo simile al Comitato di contatto.

[40] In questo senso, cfr. E. Laterza, *La Corte dei conti nella prospettiva europea*, Relazione in occasione della cerimonia per il 150° anno della Corte dei conti, Torino, 12 novembre 2012, in *Amministrazione e contabilità dello Stato e degli enti pubblici* (*www.contabilita-pubblica.it*), che, nel qualificare il Comitato di Contatto come una delle massime espressioni della cooperazione tra ISC, sottolinea come la cooperazione sia necessitata «dalla circostanza che la competenza della gestione delle risorse della UE, in particolare dei Fondi Strutturali, è ormai ampiamente decentrata presso le autorità nazionali degli Stati membri quali paesi beneficiari e, quindi, il baricentro dei controlli è andato progressivamente spostandosi verso tali Stati. Questo implica l'esigenza, oltre che di regolari scambi di informazione tra ISC, di far convergere le attività di controllo verso modelli e criteri condivisi e soprattutto di garantire un'applicazione quanto più possibile uniforme dei principi internazionali di audit».

[41] Corte dei conti europea, *L'audit del settore pubblico nell'Unione europea – Guida alle Istituzioni superiori di controllo dell'UE e dei suoi Stati membri*, edizione 2019, 9 agosto 2019.

[42] Sulla necessità di rafforzare la cooperazione tra le ISC degli Stati Membri e l'ECA v. la Risoluzione del Parlamento europeo del 4 febbraio 2014 sul futuro ruolo della Corte dei conti europea che all'argomento dedica una apposita sezione: «*Cooperazione con le istituzioni superiori di controllo (ISC).*
[Il Parlamento] 17. si aspetta una più stretta cooperazione tra la Corte dei conti e le istituzioni superiori di controllo degli Stati membri, con risultati concreti in merito alla condivisione dell'attività annuale della Corte; si aspetta, inoltre, passi metodologici concreti e intese sui calendari di audit; si attende che la Commissione, sulla base di uno studio di carattere giuridico, presenti proposte per integrare l'attività di audit delle istituzioni superiori di controllo degli Stati membri nei controlli della Corte dei conti in tema di gestione condivisa nel loro rispettivo Stato membro;
[1]8. sottolinea che la Corte dei conti dovrebbe essere in prima linea nella definizione di un metodo di lavoro, nell'ambito del quale le istituzioni superiori di controllo nazionali e la Corte dei conti rafforzino il coordinamento delle loro risorse per valutare la spesa e l'esecuzione del bilancio dell'Unione, evitando la duplicazione del lavoro

In questa prospettiva, è evidente l'importanza che assume il Comitato di Contatto – che, come è stato già accennato, è un'assemblea autonoma e indipendente dei Presidenti delle ISC degli Stati membri dell'Unione europea e della Corte dei conti europea[43] – quale luogo in cui la cooperazione si realizza. Il Comitato, infatti, promuove lo scambio di conoscenze e di esperienze nel campo dell'*audit* e, più in generale, di altre questioni che riguardano l'Unione europea, e assume iniziative e coordina attività congiunte per contribuire al miglioramento della gestione finanziaria dell'Unione e della *governance*, oltre a sostenere le ISC che ne fanno parte e quelle dei Paesi interessati dalla politica di allargamento dell'U.E.

L'attività del Comitato, in altri termini, ha come effetto la definizione di principi comuni, con riguardo ai criteri e alle modalità organizzative dell'attività delle ISC, funzionale a una gestione condivisa delle competenze, che garantisce un progressivo avvicinamento dei modelli del controllo attraverso un percorso comune di maturazione delle scelte[44] che, peraltro, come si è visto, sono idonee a essere attuate negli Stati membri e a livello europeo. In tale prospettiva, il Comitato si configura come una vera e propria rete di istituzioni sia sotto il profilo funzionale, sia sotto il profilo organizzativo[45]; una

---

di controllo e condividendo le pertinenti informazioni, identificando i settori di rischio, effettuando revisioni contabili congiunte o associando più strettamente le istituzioni superiori di controllo con le missioni di revisione della Corte dei conti, consentendo in tal modo lo sviluppo di metodi di lavoro comuni e di una maggiore efficacia a tutti i livelli di controllo; osserva che la condivisione dei dati di audit e di controllo e di buone pratiche tra la Corte dei conti e le istituzioni superiori di controllo nazionali è essenziale per una migliore concentrazione degli sforzi di audit e di controllo; osserva che esistono troppi livelli di controllo e che tali duplicazioni andrebbero evitate, per ridurre gli oneri per le autorità di gestione e i beneficiari; [...]

[2]1. sottolinea l'importanza di includere i programmi europei nella programmazione dei controlli effettuati dalle istituzioni superiori di controllo, prestando particolare attenzione alla gestione condivisa; in tal senso, i parlamenti nazionali devono svolgere un ruolo fondamentale potendo invitare le rispettive istituzioni superiori di controllo a condurre revisioni contabili sui fondi e programmi europei; osserva che un'istituzionalizzazione e una regolarizzazione di tale controllo consentirebbero di presentarne i risultati una volta all'anno dinnanzi al parlamento nazionale [...]».

[43] Sul funzionamento e sulle procedure del Comitato di contatto, v. la *Résolution sur l'actualisation des orientations du comité de contact en matière de procédure et de la déclaration relative au rôle du président en exercice*, CC-R-2014-03 del 16 ottobre 2014, disponibile on line sul sito del Comitato.

[44] «In questo modo peraltro si sviluppa anche una sorta di processo decisionale "continuo" in quanto la maturazione delle scelte avviene all'interno di un percorso comune fatto di costanti contatti e confronti: nessuno dei soggetti quindi decide più in pieno isolamento ma, ogni decisione trova, o può trovare, un collegamento con le altre. Si tratta di un passaggio importante perché rappresenta la base, o meglio lo strumento, attraverso cui arrivare a costruire un patrimonio culturale condiviso in grado di facilitare l'integrazione a livello europeo. Utilizzando un'espressione presa in prestito dalla teoria dei giochi potremmo dire che «il gioco diventa o può diventare a somma positiva» proprio perché i risultati di un contesto decisionale continuo non si vedono nell'immediato, ma possono poi essere riscontrati nel lungo periodo» (A. Canepa, *La progressiva "retificazione" dell'Unione Europea: il caso del settore giustizia*, in *Riv. dir. pubbl. comp. eur.*, 3, 2006, 1033 ss.).

[45] Sulle reti di amministrazioni e, più in generale, sui nuovi modelli organizzativi, v., *ex multis*, A. Canepa, *La progressiva "retificazione" dell'Unione Europea: il caso del settore giustizia*, in *Riv. dir. pubbl. comp.*

rete "stabile", in grado di offrire continuità nella realizzazione delle politiche comuni a livello europeo: di talché, «si potrebbe affermare che esse rappresentano quasi una nuova "forma di regolazione" che ha come obiettivo la risoluzione di problemi riguardanti il coordinamento e soprattutto lo sviluppo di politiche integrate a livello comunitario».[46]

Del sistema reticolare, del resto, il Comitato di contatto possiede gli elementi. Meritano in questa sede, in particolare, di essere evidenziati due aspetti: il primo, relativo all'attività di supporto tra le ISC che ne fanno parte, che si sostanziano in azioni di coordinamento e di collegamento; il secondo, relativo al profilo strutturale e, in particolare, alla realizzazione di un «ambiente organizzativo» che si articola in strutture operanti in connessione tra loro[47].

Una rete che ha, tuttavia, caratteristiche sue proprie, che lo distinguono dalle altre reti di istituzioni europee, soprattutto da quelle del settore giustizia. E ciò, in primo luogo, in quanto non tutte le ISC che ne fanno parte sono titolari della funzione giurisdizionale, ma anche perché se, come le altre reti, ha funzione di coordinamento, a differenza delle altre reti, vede la partecipazione di un organo dell'U.E. (l'ECA); se come le altre reti, i componenti condividono la stessa funzione, al contrario delle altre reti, in alcune ipotesi, quali ad esempio quella della politica di coesione, sono attori dello stesso procedimento (i già richiamati procedimenti "euronazionali" di controllo), anzi, meglio, della stessa "operazione amministrativa", tesa al raggiungimento del risultato, rappresentato, nel caso che qui occupa, dagli obiettivi della politica di coesione.

È evidente che, in questa prospettiva, la rete delle ISC nazionali ed europea diviene

---

eur., cit..; Id. *La rete quale "forma-organizzazione" del settore della giustizia europea*, in *Astrid Rassegna*, vol. 4, 2008, 1 ss.; R. Cavallo Perin, G.M. Racca, *La cooperazione amministrativa europea nei contratti e nei servizi pubblici*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 6, 2016, 1457 ss.; F. D'Angelo, *I modelli organizzativi e la coamministrazione*, in R. Cavallo Perin, A. Police, F. Saitta (a cura di), *L'organizzazione delle pubbliche amministrazioni tra Stato nazionale e integrazione europea*, Vol. I, A 150 anni dall'unificazione amministrativa italiana – Studi, Firenze, 2016, 535 ss.; D.U. Galetta, *Coamministrazione, reti di amministrazioni, Verwaltungsverbund: modelli organizzativi nuovi o alternative semantiche alla nozione di "cooperazione amministrativa" dell'art. 10 TCE, per definire il fenomeno dell'amministrazione intrecciata*?, in *Riv. it. dir. pubbl. com.,* n. 6, 2009, 1689 ss.; D. Ielo, *Amministrazioni a rete e reti di amministrazione: nuovi paradigmi della "global governance"*, in *Amministrare*, 3, 2003, 373 ss.

[46] A. Canepa, *La progressiva "retificazione" dell'Unione Europea: il caso del settore giustizia*, cit., con riferimento specifico alle reti del settore giustizia.

[47] «Vi è una rete di stretta cooperazione tra le ISC degli Stati membri dell'UE e la Corte dei conti europea. Tale cooperazione si realizza nell'ambito del Comitato di contatto, composto dai presidenti delle ISC dell'UE e della Corte dei conti europea. Il Comitato di contatto dell'UE può istituire gruppi di lavoro e task force su argomenti di audit specifici relativi all'UE e offre una rete attiva di contatti professionali tra il personale delle ISC dell'UE», Corte dei conti europea, *L'audit del settore pubblico nell'Unione europea – Guida alle Istituzioni superiori di controllo dell'UE e dei suoi Stati membri*, cit. Sulle caratteristiche dei sistemi reticolari in generale, v. D. Ielo, *Amministrazioni a rete e reti di amministrazione: nuovi paradigmi della "global governance"*, cit., spec. 379-380.

soggetto attivo della politica di coesione. Ciò in quanto la sua implementazione può consentire di colmare il divario nell'utilizzazione delle risorse e del raggiungimento deli obiettivi di coesione attraverso l'elaborazione di regole comuni e di buone prassi capaci di incidere positivamente sul processo di pianificazione strategica e di programmazione europea.

INDUSTRIA 4.0: NON SOLTANTO RISCHI OCCUPAZIONALI

D. Burgalassi – T. Luzzati – S. Ialenti

Riassunto: La quarta rivoluzione industriale porta profondi e rapidi cambiamenti su cui occorre riflettere in modo equilibrato, con un approccio che sappia vederne non solo i vantaggi ma anche i rischi e gli effetti collaterali negativi in un contesto che è sempre più globalizzato. Diversi contributi tentano di stimare le conseguenze sul mercato del lavoro, sia in termini di "distruzione" di posizioni lavorative nel breve e nel lungo periodo, sia in termini di accresciute diseguaglianze sociali. Tra le conseguenze della "disoccupazione tecnologica", un tema quasi inesplorato riguarda il grave rischio sulle finanze pubbliche. Gli impatti in tal senso potrebbero manifestarsi sia in termini di riduzione dei contributi previdenziali, sia di minori entrate da imposizione sul lavoro. Il problema assume particolare gravità in quanto da un lato lo Stato avrà maggiori necessità di spesa per contrastare gli effetti socio-economici negativi, dall'altro la competizione fiscale tra Stati rende di difficile realizzazione la tassazione sui "robots", ovvero sul capitale.

Sommario: 1. Cambiamenti globali e Industria 4.0. – 2. Automazione e mercato del lavoro. – 3. Effetti collaterali di Industria 4.0 sulla finanza pubblica: *taxing robots*? – 4. Ringraziamenti e riconoscimenti.

1. Cambiamenti globali e Industria 4.0

Tutti ricorderanno come, a cavallo del nuovo secolo, vi sia stato un intenso dibattito sulla globalizzazione, entrata in una nuova fase con la nascita nel 1995 dell'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO), e soprattutto con l'adesione ad essa da parte della Cina, l'11 dicembre del 2001. Come messo spesso in risalto, ad esempio in un saggio molto citato[1], gran parte degli economisti e dei commentatori politici, e anche delle istituzioni internazionali, esprimeva all'epoca un favore acritico verso la globalizzazione. Un commercio più libero avrebbe infatti condotto a prezzi più bassi tramite un più serrato meccanismo concorrenziale, e dunque a vantaggi per il consumatore occidentale e a migliori condizioni economiche per gli abitanti dei paesi in fase di sviluppo, nonché un maggior stimolo all'innovazione tecnologica. Al di là dei possibili

[1] B. Milanovic, "The two faces of globalization: against globalization as we know it." 2003, World development, 31(4), 667-683.

svantaggi, nel complesso, la globalizzazione avrebbe pertanto portato benefici a tutti[2]. Una visione così acritica, forse reazione agli argomenti avanzati dai movimenti *no-global*, era evidentemente infondata. Sin dall'inizio del dibattito anche alcuni economisti (ad es. Rodrik[3] o il sopra menzionato Milanovic) avevano messo in guardia sulla complessità del fenomeno. In effetti, vi sono state drastiche conseguenze redistributive, sia tra paesi che al loro interno. Si pensi alla crisi del 2007, che ha colpito più a lungo l'Europa - regione che ha convintamente aderito ai canoni del neoliberismo (v. ad es. la Strategia di Lisbona, e più di recente, l'adozione di politiche volte alla *smart specialization* dei territori europei[4]) - ma anche più recentemente all'elezione di Donald Trump e all'ascesa dei populismi. Il caso europeo è appunto emblematico del legame tra condizioni di declino economico (le quali hanno caratterizzato in particolare alcune aree industriali) e effetti redistributivi conseguenti tensioni sociali, legate all'ascesa di movimenti populisti e di fenomeni di protesta.[5]

Tuttavia, nel dibattito odierno, soprattutto in Italia, sembra essere passato in secondo piano il fatto che la globalizzazione abbia mutato il quadro socio-culturale ed economico in cui ci muoviamo. Nonostante l'intensificarsi del fenomeno, sembriamo essere prigionieri del passato, incapaci di vedere la novità portata da essa. Il cambiamento è qualcosa di ostico che ci rifiutiamo, forse, di cogliere. Non riusciamo a immaginare quanto i processi produttivi e il nostro modo di vita cambierà nel giro di pochissimi anni in seguito agli enormi passi avanti dell'automazione, dell'intelligenza artificiale e dei robot, in un'economia sempre più globalizzata. Peraltro il dibattito pubblico sembra anche poco consapevole della velocità con cui questi cambiamenti rivoluzionari avvengono. I robot, così come è avvenuto per la globalizzazione, sono visti, nella maggior parte dei casi, con entusiasmo acritico: il frutto del progresso, della liberazione dell'uomo dalla schiavitù del lavoro, la nuova frontiera prometeica. Diversi studi[6], anche dell'OCSE[7], tentano di prevedere gli impatti occupazionali, con risultati ovviamente assai eterogenei. Esiste tuttavia la tentazione di respingere l'idea che si avranno impatti consistenti, richiamando l'esperienza storica: 'la perdita di posti di la-

---

[2] Lawrence, R. Z., Burtless, G. T., Litan, R. E., Shapiro, R. J., & Wolfe, R., "Globaphobia: Confronting Fears about Open Trade.", 1998, Washington, D.C.: Brookings Institution, Progressive Policy Institute and Twentieth Century Fund.

[3] Rodrik, D. "Has globalization gone too far?", 1997 Washington, DC: Institute for International Economics, pp. 128.

[4] Disponibile su https://s3platform.jrc.ec.europa.eu/what-is-smart-specialisation-.

[5] Un'analisi recente sulle regioni europee è fornita da Rodriguez-Pose, A., "The revenge of the places that don't matter (and what to do about it)", Cambridge Journal of Regions, Economy and Society, 11(1), 189–209, 2018.

[6] Per una disamina sull'Italia si veda E. Filippi e S. Trento, "I rischi dell'automazione del lavoro: una stima per l'Italia", Il Mulino, 67(4), 595-602, 2018.

[7] https://www.oecd.org/els/emp/future-of-work/data/.

voro è la solita argomentazione di stampo luddista: così come è accaduto in passato, le nuove macchine porteranno solo progresso e migliori condizioni di lavoro e di vita'. È tuttavia rischioso fare affidamento su questa argomentazione epistemologicamente infondata e di stampo fideistico, dato che non sempre la storia si ripete. Appare quindi doveroso sviluppare analisi e riflessioni critiche che abbiano ben presente l'evoluzione tecnologica nei processi produttivi. Come è noto, nella nostra storia recente si è soliti individuare tre fasi in cui le modifiche nei processi produttivi industriali hanno prodotto grandi cambiamenti nel sistema economico e socio-culturale, tre rivoluzioni industriali:
la prima, avvenuta alla fine del diciottesimo secolo, si caratterizza per l'introduzione nel processo produttivo di macchine azionate da energia meccanica, e quindi dal vasto utilizzo di energia a vapore per il funzionamento degli stabilimenti produttivi;
la seconda, iniziata nei primi decenni del ventesimo secolo, consolida i fenomeni della produzione di massa e della catena di montaggio all'interno dei processi produttivi, introducendo l'utilizzo dell'elettricità, dei prodotti chimici e del petrolio;
la terza, da collocare nei primi anni '70, vede l'avvento dell'elettronica e dell'*Information Technology* (IT) che, favorendo l'inserimento di robot e di computer, consente di incrementare l'automazione dei processi produttivi.
L'ultima fase, consentendo un crescente e più rapido flusso di informazioni, ha anche favorito i movimenti di merci e di capitale. La fortissima innovazione tecnologica ha dunque posto le basi per una *quarta rivoluzione industriale*[8], "Industria 4.0"[9], che si caratterizza per l'introduzione e lo sviluppo di una serie di cosiddette "tecnologie abilitanti"[10], ossia un insieme di conoscenze raggruppabili in:

- *Advanced manufacturing solutions*: robot collaborativi interconnessi e facilmente programmabili;
- *Additive manufacturing*: stampanti 3D connesse a software di sviluppo digitale;
- *Augmented reality*: realtà aumentata a supporto dei processi produttivi;
- *Simulation*: simulazione tra macchine interconnesse per ottimizzare i processi;
- *Horizontal and Vertical innovation*: integrazione di informazioni fra i produttori e dai produttori ai consumatori;
- *Industrial internet*: comunicazione multidirezionale tra processi produttivi e prodotti;
- *Cloud*: gestione di elevate quantità di dati su sistemi aperti;
- *Cyber-security*: sicurezza durante le operazioni in rete e sui sistemi aperti;

---

[8] K. Schwab, "The Fourth Industrial Revolution", World Economic Forum, 2015.

[9] Il termine Industria 4.0 è stato utilizzato per la prima volta nel 2011 da un'iniziativa strategica del Governo Tedesco come parte del più ampio "High-Tech Strategy 2020 Action Plan"; disponibile a https://www.bmbf.de/de/zukunftsprojekt-industrie-4-0-848.html.

[10] BOSTON CONSULTING, "Industry 4.0: The Future of Productivity and Growth in Manufacturing Industries", 2015, disponibile a https://www.bcg.com/it-it/publications/2015/engineered_products_project_business_industry_4_future_productivity_growth_manufacturing_industries.aspx.

- *Big Data and Analytics*: analisi di un'ampia base di dati per ottimizzare prodotti e processi produttivi.
- Gli obiettivi di una così vasta implementazione industriale dello *stock* di conoscenza applicata e della conversione di essa in tecnologie abilitanti sono molteplici[11]:
- *maggiore flessibilità*, attraverso la produzione di piccoli lotti ai costi della grande scala;
- *maggiore velocità* dal prototipo alla produzione in serie, tramite tecnologie innovative;
- *maggiore produttività* attraverso minori tempi di setup, riduzione di errori e di fermi di macchina;
- *migliore qualità* e minori scarti mediante sensori che monitorano la produzione in tempo reale;
- *maggiore competitività* del prodotto grazie a maggiori funzionalità derivanti dall' "Internet delle cose" (Internet of Things, *IOT*).

L'adozione delle tecnologie abilitanti da parte dei processi produttivi nell'ottica di Industria 4.0 trova la sua chiave nel concetto di "*Smart Factory*", che comprende:

- *Smart production*: nuove tecnologie produttive che creano collaborazione tra tutti gli elementi presenti nella produzione, ovvero collaborazione tra operatore, macchine e strumenti;
- *Smart service*: tutte le "infrastrutture informatiche" e tecniche che permettono di integrare i sistemi, ma anche tutte le strutture che permettono, in modo collaborativo, di integrare le aziende (fornitore – cliente) tra loro e con le strutture esterne (strade, hub, gestione dei rifiuti, ecc.);
- *Smart energy*: una particolare attenzione ai consumi energetici, attraverso sistemi più performanti che riducono gli sprechi di energia.

Particolare rilevanza è rappresentata dai cosiddetti sistemi *ciberfisici* (CPS), ovvero sistemi fisici che sono strettamente connessi con i sistemi informatici, e che possono interagire e collaborare con altri sistemi CPS. Questo sta alla base della decentralizzazione e della collaborazione tra i sistemi, che è strettamente connessa con il concetto di Industria 4.0.

2. Automazione e mercato del lavoro

Per poter immaginare le implicazioni socioeconomiche di Industria 4.0 è indispensabile sottolineare che essa è imperniata sull'automazione, ovvero sull'utilizzo di tecnologie che usano sistemi di controllo (come circuiti logici o elaboratori) per gestire macchine

[11] MISE, MEF, CdM, "Piano Nazionale Industria 4.0", 2017, disponibile su https://www.mise.gov.it/images/stories/documenti/Piano_Industria_40.pdf.

e processi, riducendo la necessità dell'intervento umano; essa si implementa per l'esecuzione di operazioni ripetitive e/o complesse, ma anche dove si richieda sicurezza o certezza dell'azione, o semplicemente per maggiore comodità. Pur descrivendo un fenomeno di natura puramente tecnica, con il passare del tempo il termine è stato largamente utilizzato per identificare anche contesti più ampi: Butera[12] analizza in modo sistematico le varie definizioni che nel corso degli anni sono state conferite al termine "automazione", per poi trarre la conclusione che essa può essere intesa come un fenomeno che ha - insieme - natura tecnologica, economica, organizzativa e sociale, e ha per oggetto la gestione e l'evoluzione di complessi sistemi tecnico-organizzativi che realizzano processi produttivi di prodotti e/o servizi. Prima di arrivare a questa conclusione, Butera compie un'analisi riprendendo quattro concezioni diverse di automazione:

- particolare tipo di *sviluppo tecnico*[13], caratterizzato da un'implementazione della meccanizzazione unita ad una serie di invenzioni;
- *tecnologia volta direttamente alla sostituzione di lavoro umano*[14]: l'automazione quindi sarebbe una particolare tecnologia che permette di sostituire, mediante il controllo automatico dei processi, funzioni che dovrebbero appartenere all'uomo;
- *forma di integrazione della produzione e dell'impresa*, che dovrebbe presumere una logica di sistema integrato, basato né su singole macchine, né su gruppi di macchine, ma sull'intero processo di produzione; secondo Diebold[15], l'automazione non consiste semplicemente in una serie di nuove macchine, ma piuttosto in un diverso modo di concepire e di realizzare i processi di produzione;
- *sistema socio-tecnico capace di autoregolazione e di adattamento*[16], inteso quindi non come un concetto di natura tecnica, ma come una forma di organizzazione avanzata: questo perché ogni tecnologia è un sistema di concetti, e le realizzazioni tecniche sarebbero effetti e risultati, piuttosto che cause.

Il fenomeno dell'automazione, figlio della terza rivoluzione industriale, è servito da ponte con la nuova era rappresentata da Industria 4.0. Di fatti, la gestione di processi industriali tramite sistemi di controllo centralizzati ha spianato la strada verso una concezione diversa del rapporto uomo-macchina, arrivando non più ad una "sottomissione lavorativa" della seconda al primo, ma ad una collaborazione: robot e esseri

---

[12] F. Butera, "L'Orologio e L'Organismo. Il Cambiamento Organizzativo nella Grande Impresa in Italia: Cultura Industriale, Conflitto, Adattamento e Nuove Tecnologie.", Franco Angeli, 1990.

[13] A. J. Jaffe, J. Froomkin, "Technology and jobs-Automation in perspective", Frederick Praeger, New York, 1968.

[14] J. R. Bright, "Automation and Management", Harvard University, Cambridge, 1958; E. R. Crossman, "Automation and skill", Hmso, London, 1960; E. R. Crossman, "Taxonomy of automation", OECD, Parigi, 1966.

[15] J. Diebold, "Automation: the advent of automated factory", Van Nostrand, New York, 1952.

[16] P. Naville, "Vers l'automatism social?", Gallimard, Parigi, 1963.

umani, in questo contesto, sono visti come elementi dello stesso ingranaggio. Di vitale importanza è quindi l'analisi dei possibili impatti sul mercato del lavoro. In linea di massima, basandosi su dati storici, le precedenti rivoluzioni industriali hanno avuto un effetto positivo: nuove tecnologie e nuovi modelli di business aziendale hanno incrementato, in media, il benessere sociale, favorendo un ampio sviluppo demografico, sfociato quindi in un incremento della domanda aggregata e poi della produzione. Lo sviluppo tecnologico ha quindi consentito di contrastare da una parte l'impoverimento e la banalizzazione del lavoro, e dall'altra l'esistenza di lavori pesanti, faticosi e rischiosi: benché il *technological improvement* riduca effettivamente la quantità della manodopera, esso stimolerebbe comunque l'economia dando vita a nuovi prodotti, nuovi mercati, nuove imprese e nuove professioni, e quindi a occupazione sostitutiva[17], con un effetto finale netto sul mercato del lavoro positivo. L'automazione sarebbe, in quest'ottica, una risorsa utile per liberare i lavoratori dai lavori faticosi, pericolosi o stupidi.
La maggior parte degli ideatori di progetti che si basano sui principi di Industria 4.0 accettano, in maniera acritica, questo paradigma secondo il quale nuove macchine favoriranno la creazione e lo sviluppo di nuove mansioni e quindi innalzeranno gli standard di vita della forza lavoro, portando maggior benessere e crescita economica. Rimangono però molteplici dubbi su una ripetizione della storia in questo caso. Innanzitutto, le macchine che Industria 4.0 mira a far integrare nei vari step dei processi produttivi sono ormai *smart machines*, ovvero robot interconnessi con il *network* lavorativo, quindi con gli altri sistemi tecnologici che regolano i vari procedimenti, e godono di molta indipendenza lavorativa: la mano umana deputata a controllare le varie fasi di lavoro dei robot è sempre meno necessaria (in alcuni casi quasi inutile). Si intuisce, quindi, che la concezione di Bright[18] e Crossman[19] dell'automazione come tecnologia mirata alla sostituzione di posti di lavoro, è la visione che sta prendendo più piede. Infatti, a livello produttivo, comincia a essere molto conveniente pensare di adottare *smart technologies*, proprio perché più convenienti dell'uomo: a livello economico, infatti, in moltissimi settori, l'investimento in capitale fisso 4.0 ha un rendimento molto più elevato dell'investimento in nuovi posti di lavoro (il costo di acquisto, funzionamento e manutenzione di uno *smart robot* è in media molto inferiore al costo del personale). La diffusione dell'uso intensivo di mezzi robotici nei processi produttivi sta infatti mostrando i primi effetti, ovvero riduzione delle ore lavorate, riduzione dei posti di lavoro a rischio automazione e riduzione del salario medio in molti settori. L'automazione 4.0 e le nuove tecnologie provocherebbero non solo disoccupazione (concetto che Leontieff

[17] R. Z. Lawrence, "The employment of new information technologies: an optimistic view", Brookings Institutions, 1984.

[18] *Op. cit.*

[19] *Op. cit.*

e Duchin avevano esposto già riguardo la terza rivoluzione industriale)[20], ma anche "polarizzazione", cioè l'ampliamento della differenza reddituale tra pochi lavoratori *high skilled* e molti lavoratori *medium-low skilled*[21], nonché l'avvento della teoria di efficienza produttiva denominata *taylorismo tecnologico*[22]: analizzare le caratteristiche della mansione da svolgere, ideare/identificare il prototipo di macchina ideale per quella mansione e, infine, crearla e/o inserirla direttamente in azienda. Da questa analisi deriverebbe quindi una diagnosi di diminuzione dell'occupazione e di dequalificazione del lavoro degli operai e degli impiegati.
Per capire la velocità con cui queste importanti modifiche nell'impianto lavorativo stanno avvenendo basta osservare il report 2018 dell'International Federation of Robotics (IFR)[23] da cui è tratta la Figura 1. La domanda di robot industriali è stata di 381.300 unità nel 2017 (+30%), 421.000 unità nel 2018 (+10%), ed è stimata a 630.000 unità nel 2021, con un incremento annuale medio stimato del 14%.

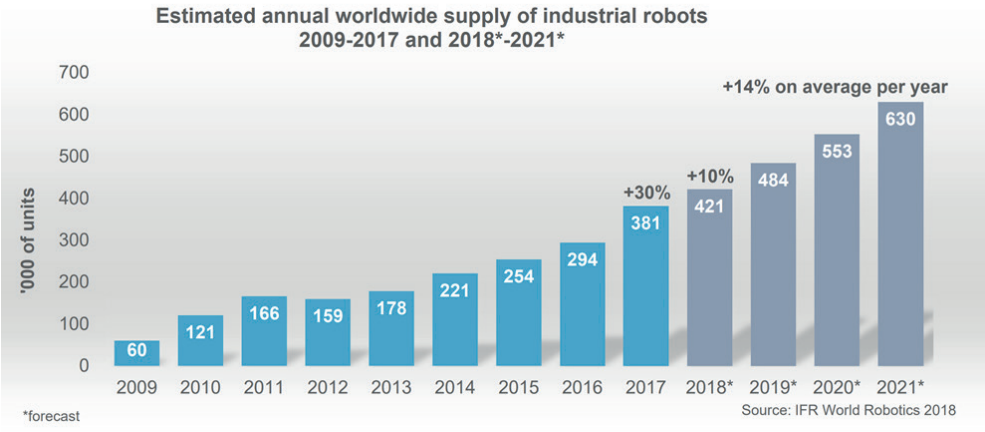


Figura 1: Domanda di robot industriali (Fonte IFR World Robotics[24])

[20] W. Leontieff, F. Duchin, "The impact of automation on employment, 1963-2000", National Sciense Foundation, Washington, 1984.

[21] G. Brandt, Z. Papadimitriou et al., "Trattato di sociologia del lavoro e dell'organizzazione. Vol. III: La ricerca", Franco Angeli, 1991.

[22] Il *taylorismo classico* (F. W. Taylor, "Principles of scientific management", 1911) è una teoria manageriale di efficienza produttiva che, nel suo iniziale contesto, era rappresentata da un processo articolato in tre fasi: 1) analisi della mansione da svolgere, 2) ideare il prototipo di *lavoratore* adatto a quella mansione, 3) selezionare il *lavoratore* ideale, al fine di formarlo e di introdurlo in azienda.

[23] https://ifr.org/downloads/press2018/Executive_Summary_WR_2018_Industrial_Robots.pdf.

[24] *Ibidem*, p. 22.

Sempre secondo l'IFR[25], nel 2017 erano presenti in media 85 robot ultra intelligenti (dotati di abilità *learning-by-doing*) ogni 10.000 lavoratori (in Europa la media era di 106 ogni 10.000, la più alta al mondo, in tutti i settori escluso quello *automotive*).

3. Effetti collaterali di Industria 4.0 sulla finanza pubblica: taxing robots?

Gli esseri umani devono davvero temere i robot? Della questione se ne è anche occupato il Parlamento europeo nelle raccomandazioni alla Commissione sulle norme di diritto civile sulla robotica. Nel 2015 è stata proposta una risoluzione in merito e nel 2017 è stata approvata[26].

Nella proposta, al punto K, si legge che "lo sviluppo della robotica e dell'intelligenza artificiale può comportare che gran parte del lavoro attualmente svolto dagli esseri umani sia svolto dai robot, sollevando così preoccupazioni sul futuro dell'occupazione, sulla redditività dei sistemi di previdenza sociale e il persistente ritardo nei contributi pensionistici, se viene mantenuta l'attuale base fiscale, creando il potenziale per una maggiore disuguaglianza nella distribuzione della ricchezza e del potere [...]"[27].

Gli effetti collaterali evidenziati riguardavano dunque tre aspetti:

- *Problemi sul mercato del lavoro*. Come si è detto, il grande investimento in intelligenza artificiale e il crescente impiego di *smart robot* nell'industria in ogni settore pare questa volta avere un effetto negativo sui posti di lavoro (quelli creati dalle nuove tecnologie non riescono ad eguagliare quelli spazzati via da esse), tanto che si inizia già a parlare di mansioni a rischio automazione; si noti che, per il breve periodo (5-10 anni), i mestieri a rischio sono pochi, circa il 9 %[28], dato che però è drasticamente destinato ad aumentare già nel medio-lungo periodo (percentuale stimata tra il 47 %[29] e l'83 %[30]); il risultato è preoccupante, poiché bisogna comin-

[25] *Ibidem*, p. 18.

[26] http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2017-0051_IT .html?redirect#def_1_3.

[27] Proposta di risoluzione del parlamento europeo, recante raccomandazioni alla Commissione concernenti norme di diritto civile sulla robotica, 2015/2103 (INL), punto K, reperibile a http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2017-0005_IT.html#title1.

[28] Arntz, M., T. Gregory, U. Zierahn, "The Risk of Automation for Jobs in OECD Countries: A Comparative Analysis", OECD Social, Employment and Migration Working Papers, No. 189, OECD Publishing, Paris, 2016, http://dx.doi.org/10.1787/5jlz9h56dvq7-en.

[29] C. B. Frey and M. A. Osborne, "The future of employment: how susceptible are jobs to computerisation?", Technological Forecasting and Social Change 114, 2013.

[30] https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/whitehouse.gov/files/documents /Artificial-Intelligence-Automation-Economy.PDF, p. 14.

ciare a considerare *policy* di lungo periodo in un quadro in cui lo sviluppo tecnologico cresce a ritmi esponenziali;

- *Effetti sul bilancio pubblico*. La diminuzione strutturale di posti di lavoro comporterebbe effetti negativi sul bilancio pubblico e nei sistemi previdenziali pubblici a causa della riduzione del gettito da imposizione sul lavoro dipendente e di quello contributivo;
- *Aumento delle disuguaglianze sociali*. Questo è l'effetto collaterale già molto visibile: in presenza di un elevato grado di complessità delle mansioni, la percentuale del potenziale di automazione scende drasticamente. Per la maggior parte delle mansioni svolte da professionisti ad alto tasso di formazione, quali manager e medici, tale potenziale non arriva al 10 %[31], mentre nei settori che necessitano di un grado formazione bassa le percentuali potrebbero aggirarsi intorno al 50 %[32]; come mostrato anche da T. Piketty[33], la forbice delle disuguaglianze sociali si sta divaricando dato che i lavoratori *high skilled* percepiscono redditi via via più alti, mentre i *low skilled*, a rischio automazione, hanno una remunerazione che diminuisce con l'avvento di nuovi sviluppi tecnologici.

Ancora al citato punto K, troviamo alcune indicazioni per contrastare i potenziali effetti negativi, ovvero "[...] per il mantenimento della coesione sociale e della prosperità, la probabilità di imporre tasse sul lavoro svolto da parte di un robot o una tassa per l'utilizzo e la manutenzione di un robot dovrebbe essere esaminata nel contesto del finanziamento del sostegno e della riqualificazione dei lavoratori disoccupati i cui lavori sono stati ridotti o eliminati".

Occorre rilevare che, in modo alquanto singolare e sorprendente, la preoccupazione per le finanze pubbliche e le politiche previdenziali, nonché l'idea di tassare il lavoro automatizzato, è stata espunta dal testo definitivo approvato nel 2017.

In merito alla tassazione dei robots, uno dei principali (e pochi) contributi in materia è lo studio di X. Oberson[34], in cui viene proposta una tassazione sull'utilizzo a livello industriale dei robot. Gli introiti fiscali servirebbero a compensare la riduzione del gettito fiscale dello Stato e potrebbero venire impiegati per problemi relativi alla disoccupazione provocata dall'inserimento di robot all'interno dei processi produttivi. Inoltre, l'imposizione di una tassa sul lavoro degli automi potrebbe essere anche un mezzo di redistribuzione del reddito e di contrasto delle "disuguaglianze socioeconomiche 4.0", mirato a diminuire la distanza fra i lavoratori *high skilled e* i *low skilled*.

---

[31] *Ibidem*, p. 14.

[32] *Ibidem*, p. 14.

[33] T. Piketty, "Capital in the Twenty-First Century", Harvard University Press, 2014.

[34] X. Oberson, "Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots", World Tax Journal, 2017.

Non poche difficoltà però sorgono nell'attuazione di tale tipo di *policy*:

Chi tassare? La risposta non è banale; sotto il punto di vista legale, l'imposizione di un'imposta si deve basare su dei presupposti ben precisi (art. 23 Costituzione Italiana)[35], fra cui anche l'individuazione di un soggetto passivo (il contribuente): per la dottrina italiana, possono essere considerati contribuenti soltanto le persone fisiche e le persone giuridiche (e talvolta anche organizzazioni di persone o beni senza capacità giuridica, come i consorzi, associazioni non riconosciute ecc.); ciò potrebbe comportare tre diversi sviluppi:

- l'imposta potrebbe gravare direttamente sull'impresa, per quanto riguarda la parte di reddito prodotto dall'utilizzo diretto degli *smart robot*/automi impiegati (il che farebbe sorgere non pochi problemi nell'individuazione di tale percentuale);
- potrebbe essere considerata la creazione di un *tertium genus*, la "persona elettronica", titolare di alcuni diritti e doveri (ipotesi che fa sorgere problemi non solo pratici, ma anche etici[36]);
- l'imposta potrebbe gravare sul proprietario dell'automa impiegato nel processo di produzione.

Come tassare?
In proposito è utile fare riferimento a due dei pochissimi contributi che affrontano il tema del rischio dell'automazione per la finanza pubblica, X. Oberson[37] e G. Bottone[38]:
innalzare direttamente l'imposta sul reddito di impresa in base alla quantità di lavoro automatizzato svolto; questo tipo di soluzione potrebbe però essere criticabile ragionando à la Piketty (l'imposta non deve distorcere il risultato del lavoro imprenditoriale, uno dei motori della crescita economica);
introdurre un'imposta commisurata all'ipotetico salario che un lavoratore percepirebbe se fosse impiegato nell'esecuzione delle mansioni di cui l'automa è incaricato (in pratica, si annullerebbe il beneficio economico di preferire il robot ad un lavoratore);
inserire una sorta di Imposta sul Valore Aggiunto sulle attività compiute dai robot impiegati.
Oltre che la tassazione, possono essere utilizzati incentivi per l'assunzione di lavoratori al posto di robot automatici oppure per l'investimento in formazione del personale dipendente.

---

[35] "Costituzione della Repubblica Italiana", Tipografia del Senato della Repubblica, 2009.

[36] P. M. Asaro, "Robots and responsibility from a legal perspective", Proceedings of the IEEE, 2007; M. Laukite, "Artificial agents among us: should we recognize them as agents proper?", Ethics and Information Technology, 2017.

[37] *Op. cit.*

[38] G. Bottone, "A tax on robots? Some food for thought.", Working paper MEF, 2018.

È difficile, ora come ora, ipotizzare la realizzazione di proposte di questo tipo. Peraltro, si sta andando nella direzione opposta: sempre più vengono ideati e finanziati, anche con risorse pubbliche, piani industriali di nuova generazione volti a diffondere *smart technologies* nei processi produttivi e commerciali.
Inoltre, il tutto deve essere considerato alla luce della mancata armonizzazione fiscale[39], problema che è grave persino all'interno della stessa EU. Come è noto, la volontà di trovare una fattiva e reale convergenza tributaria è per ora assente, come confermato dalla competizione fiscale in atto anche fra i vari Stati europei[40]. L'avvento dell'automazione può essere visto come un ulteriore incentivo alla creazione di "paradisi fiscali", caratterizzati da una bassa tassazione del capitale fisso. Insomma, si stanno investendo risorse della collettività per un mondo 4.0 senza che vi sia stata una accurata riflessione sui potenziali effetti collaterali negativi per la collettività stessa. In ogni caso, la quarta rivoluzione industriale è cominciata.

4. Ringraziamenti e riconoscimenti

Siamo grati alla prof.ssa Giovanna Colombini per averci invitato a intervenire al convegno "La dimensione globale della finanza e della contabilità pubblica", tenutosi a Pisa nel dicembre 2018, e al prof. Simone D'Alessandro, per le discussioni avute con lui sul tema trattato in questa breve nota. Ogni errore o imprecisione rimane nostra. Benché il lavoro sia frutto del lavoro congiunto dei tre autori, il primo paragrafo è attribuibile a Luzzati, il secondo a Burgalassi e il terzo a Ialenti.

[39] OECD Economic Surveys: United States, OECD, 06/06/ 2018.

[40] A. Badriotti, "L'armonizzazione dell'imposta sulle società nell'Unione Europea", CSF papers, 2007.

LA VIOLAZIONE DELLE REGOLE DI FINANZA E CONTABILITÀ PUBBLICA E I RIMEDI GIURISDIZIONALI

LE AZIONI GIURISDIZIONALI A TUTELA DEGLI EQUILIBRI DI FINANZA PUBBLICA

Mario Pischedda

SOMMARIO: 1. La giustiziabilità delle deliberazioni delle Sezioni di controllo. – 2. La giurisdizione delle Sezioni Riunite in speciale composizione. – 3. Problemi e prospettive: a) le parti del giudizio... – 4. ... b) l'oggetto del giudizio. – 5. Notazioni conclusive.

1. La giustiziabilità delle deliberazioni delle Sezioni di controllo

Preliminarmente ringrazio la prof.ssa Giovanna Colombini, la segreteria scientifica e tutti coloro che si sono attivati per rivitalizzare i Convegni nazionali di contabilità pubblica, riprendendo una tradizione a lungo interrotta.
Le relazioni delle passate edizioni sono state, per me, prima ausilio per la preparazione al concorso nella magistratura contabile e poi fonte di aggiornamento professionale.
È pertanto con grande emozione che ho accettato l'invito a partecipare e che mi accingo a svolgere la relazione che mi è stata assegnata, nella quale esporrò evoluzione e problemi delle Sezioni Riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, che attualmente ho l'onore di presiedere.
Il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, ha rafforzato i controlli attribuiti alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sui bilanci preventivi e sui rendiconti delle regioni, degli enti locali, e degli enti del servizio sanitario, ai fini della verifica degli equilibri di bilancio. In particolare, è stato introdotto il giudizio di parifica per il rendiconto delle regioni e, per i comuni e per gli enti del servizio sanitario, è stato previsto, che – in caso di mancato adeguamento alle pronunce di accertamento di irregolarità contabili o di eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica – venga disposto il blocco dei programmi di spesa, per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.
La Corte costituzionale[1] ha chiarito che il suddetto controllo, finalizzato ad assicurare la sana gestione finanziaria degli enti territoriali, "*si colloca nell'ambito materiale del coordinamento della finanza pubblica, in riferimento agli articoli 97, primo comma, 81 e 119 della Costituzione, che la Corte dei conti contribuisce ad assicurare, quale*

[1] Corte costituz. sentenza 60/2013, punto 4.2. del diritto

organo terzo ed imparziale di garanzia dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse collettive, in quanto al servizio dello Stato-ordinamento. Ne consegue che tale controllo si pone in una prospettiva non più statica – come, invece, il tradizionale controllo di legalità-regolarità – ma dinamica, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo alla adozione di effettive misure correttive, funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio (sentenze n. 198 del 2012, n. 179 del 2007 e n. 267 del 2006)".

Questo controllo, nel corso del quale la Sezione regionale può accertare mere irregolarità finanziarie, situazioni di grave squilibrio economico-finanziario o di deficitarietà strutturale, coinvolge tutta la gestione finanziaria e patrimoniale del singolo ente e può ledere interessi qualificati dell'amministrazione. Trattasi, infatti, di accertamenti che, incidendo sulla allocazione e gestione delle risorse finanziare, determinano delle conseguenze irreversibili: si pensi alla dichiarazione di dissesto o, ancor più semplicemente, a una delibera che accerti un maggiore disavanzo con il conseguente obbligo del suo immediato ripiano.

Si pone, pertanto, il problema della giustiziabilità di queste deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo.

2. La giurisdizione delle Sezioni Riunite in speciale composizione

Non è questa la sede per esporre tutta la complessa questione relativa ai rimedi giurisdizionali avverso gli atti di controllo della Corte dei conti, argomento che ha sempre affascinato la dottrina. È sufficiente richiamare il pensiero di Aldo M. Sandulli, secondo il quale non sussiste alcun contrasto tra l'insindacabilità degli atti di controllo (e il conseguente difetto di giurisdizione), e la necessità di riconoscere, in base al principio di legalità ed alle fondamentali garanzie costituzionali previste dagli artt. 24 e 113 Cost., la tutela giurisdizionale ai privati i cui interessi giuridici, protetti dall'ordinamento, siano stati lesi dall'esito del controllo[2].

Ritengo invece, più opportuno, illustrare brevemente l'evoluzione legislativa e giurisprudenziale che, partendo dal d.l. 174/2012, ha portato all'emanazione dell'art. 11 del codice di giustizia contabile, approvato con il decreto legislativo 26 agosto 2016 n. 174, il quale prevede la giustiziabilità delle deliberazioni delle Sezioni regionali di con-

[2] Oltre agli scritti di A.M. Sandulli, tra i quali "*In materia di giurisdizione nei confronti dei decreti di assoggettamento di enti pubblici al controllo della Corte dei conti e nei confronti degli atti di controllo della Corte dei conti*" e "*La Corte dei conti nella prospettiva costituzionale*" in Scritti giuridici vol I Jovene, Napoli, 1990, si veda tra gli studi più recenti P. Fava, *L'impugnazione degli atti di controllo - Gli orientamenti della giurisprudenza e le relative giustificazioni di teoria generale*" in rassegna Avvocatura dello Stato 2/2010, pp. 293-326.

trollo in materia di contabilità pubblica; è stata un'evoluzione giurisprudenziale rapida e corale, avendovi contribuito la Corte costituzionale, le Sezioni Unite della Cassazione e le Sezioni Riunite della Corte dei conti.

L'articolo 3, comma 1, lett. r) del d.l. 174/2012 ha introdotto l'art 243 quater del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (Tuel), il cui quinto comma prevede il ricorso innanzi alle Sezioni Riunite della Corte dei conti in speciale composizione "*che si pronunciano, nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema di contabilità pubblica, ai sensi dell'articolo 103, secondo comma, della Costituzione",* avverso le delibere "*di approvazione o di diniego"* del piano di riequilibrio finanziario pluriennale e avverso "*i provvedimenti di ammissione al Fondo di rotazione*".

La giurisprudenza ha subito ampliato l'ambito di questa nuova cognizione e, sin dal primo giudizio incardinato innanzi alle neo istituite Sezioni Riunite in speciale composizione, la giurisdizione è stata estesa alle deliberazioni che, senza pronunciarsi nel merito, si erano limitate ad accertare la mancata presentazione del piano di riequilibrio finanziario entro il termine perentorio di sessanta giorni posto dall'art. 243-bis, comma 5, del Tuel[3]; successivamente è stata estesa alle deliberazioni che avevano accertato l'elusione dei vincoli di finanza pubblica e il conseguente mancato rispetto del patto di stabilità interno[4].

Dopo aver ricordato che "*nell'assetto dei poteri delineati dalla Costituzione - la Corte dei conti riveste un peculiare ruolo ed esercita una particolare funzione che valgono a renderla destinataria, in via esclusiva, di poteri non attribuiti a nessun altro soggetto, anche a motivo della sua configurazione, nel sistema, di organo specializzato nella materia della contabilità pubblica e del controllo generale della finanza pubblica*" e che la citata disposizione si pone quale norma di chiusura e di garanzia degli equilibri finanziari, valore espressamente previsto in Costituzione, a seguito della riforma effettuata con legge costituzionale n. 20 aprile 2012 n. 1, le Sezioni Riunite evidenziano che "*nella specie non si è [...] in presenza di una* «interpositio legislatoris», bensì di un vero e proprio rinvio diretto della norma ordinaria alla norma costituzionale (art. 103, secondo comma, della Costituzione)*"* e ritengono che la materia contabilità pubblica "*può individuarsi in un organico corpo normativo, inteso alla tutela della integrità dei bilanci pubblici, dotato di copertura costituzionale e presidiato da un giudice naturale, che è la Corte dei conti nelle sue varie attribuzioni costituzionali, similmente a quanto, del resto, avviene per i cosiddetti* «blocchi di materie» *riservati alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo*".

Da ciò le Sezioni Riunite desumono, con una articolata motivazione, che "*le deliberazioni adottate dalla Corte dei conti nell'esercizio del potere di controllo – e comunque*

[3] Sez. Riun. spec. comp. sentenze 2/2013 e 5/2013.

[4] Sez. Riun. spec. comp. sentenza 6/2013.

quelle emanate nell'ambito del controllo sulla gestione finanziaria degli enti locali – sono [...] non sindacabili da parte di altro giudice diverso dalle Sezioni Riunite della stessa Corte in speciale composizione".

Questo impianto motivazionale trova un aggancio legislativo nell'articolo 1, comma 169, della legge 24 dicembre 2012 n. 228, emanato a meno di un mese del d.l. 174/2012, che introduce, "*ai sensi dell'articolo 103, secondo comma, della Costituzione",* il ricorso avverso "*gli atti di ricognizione delle amministrazioni pubbliche operata annualmente dall'ISTAT, ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196*", davanti alle neo istituite Sezioni Riunite della Corte dei conti, in speciale composizione, ampliandone la competenza.

Anche in questo caso il richiamo all'art. 103, secondo comma, della Costituzione, è stato inteso dalla giurisprudenza[5] "*nel senso non già della attribuzione alla giurisdizione della Corte dei conti di una nuova materia, quanto piuttosto nel riconoscimento della attinenza alle «materie di contabilità pubblica» delle tematiche concernenti l'elenco delle amministrazioni pubbliche tenuto dall'ISTAT"*, atteso che le disposizioni delle varie leggi finanziarie "*hanno, ormai, in prevalenza, un'estensione applicativa individuata mediante il rinvio dinamico all'elenco delle amministrazioni pubbliche formato annualmente dall'ISTAT",* ed è in questo "*rapporto di stretta connessione, che intercorre tra le leggi finanziarie e l'elenco ISTAT, che risiede la ragione dell'affidamento alla giurisdizione del giudice contabile"* dei ricorsi in questione.

Poco meno di un anno dopo, viene deciso dalla Corte di Cassazione[6], affermando la sussistenza della giurisdizione contabile, il regolamento di giurisdizione sollevato per conto della Corte dei conti dall'Avvocatura dello Stato contro una decisione del TAR Sicilia Sez. di Palermo che, su ricorso di un comune, aveva sospeso una deliberazione della locale Sezione regionale di controllo.

A questa conclusione la Corte di cassazione perviene, argomentando dal terzo e dal quinto comma dell'art 243 quater del Tuel: il primo attribuisce alla competente Sezione regionale il compito di approvare il piano di riequilibrio finanziario ed il secondo prevede, come già detto, la giurisdizione della Corte avverso la delibera di approvazione o di diniego del piano. Le due norme vengono collegate, affermando che da esse "*si evince l'intento del legislatore di collegare strettamente, in questa materia, la funzione di controllo della Corte dei conti a quella giurisdizionale ad essa attribuita dal citato art. 103, secondo comma, Cost*" e che "*appare del tutto irragionevole non far rientrare, per palese identità di ratio",* nell'ambito di applicazione del quinto comma dell'art 243 quater Tuel*,"anche i provvedimenti che negano in radice ingresso alla possibilità dell'ente locale di accedere alla procedura di riequilibrio finanziario"*. Precisa ancora

[5] Sez. Riun. spec. comp. sentenza 3/2013.

[6] Cassaz. Sez. Un. Civ. sentenza 5895/2014.

la Cassazione che, nello stesso ambito giurisdizionale è necessario ricomprendere le doglianze "*afferenti alle modalità di esercizio di tale controllo, essendo impensabile (oltre che contraria ad ogni principio di concentrazione processuale e di ragionevole durata dei giudizi) una distinta attribuzione di giurisdizione*".

Quasi contemporaneamente alla pronuncia della Cassazione interviene la sentenza della Corte costituzionale[7] su numerose questioni di costituzionalità relative al d.l. 174/2012. Esaminando in particolare la disposizione contenuta nell'art 1, comma 7, per la parte relativa agli esiti del controllo sulla legittimità e sulla regolarità dei conti degli enti del Servizio sanitario nazionale, la Corte costituzionale ritiene infondata la censura con la quale si lamenta la violazione degli articoli 24 e 113 della Costituzione, per l'assenza di strumenti di tutela giurisdizionale avverso le pronunce della Corte dei conti di accertamento delle irregolarità e di verifica negativa dei provvedimenti regionali. Afferma il giudice delle leggi che la disposizione in esame, "*ha attribuito alle pronunce di accertamento delle Sezioni regionali di controllo effetti non meramente collaborativi – come quelli che rimettono agli stessi enti controllati l'adozione delle misure necessarie a rimuovere le irregolarità o le disfunzioni segnalate – ma imperativi nei riguardi degli enti del Servizio sanitario nazionale e, nel caso di inosservanza degli obblighi imposti, inibitori dell'azione amministrativa degli stessi enti. Tali pronunce delle Sezioni regionali della Corte dei conti possono, perciò, ledere le situazioni giuridiche soggettive degli enti del Servizio sanitario nazionale. Ne discende che [...] nei confronti delle stesse situazioni giuridiche soggettive non può essere esclusa la garanzia della tutela dinnanzi al giudice assicurata dal fondamentale principio dell'art. 24 Cost. (sentenza n. 470 del 1997). Resta, perciò, in discussione, non già l'an, ma soltanto il quomodo di tale tutela*".

Stessa affermazione[8] viene fatta con riferimento al controllo sui rendiconti dei gruppi consiliari prevista dai commi 11 e 12 dell'art. 1 del d.l. n. 174 del 2012, ribadendo gli stessi concetti con le identiche parole, e cioè che "*l'eventuale pregiudizio immediato e diretto arrecato alle posizioni giuridiche soggettive non può che determinare – nel silenzio della norma – la facoltà dei soggetti controllati di ricorrere agli ordinari strumenti di tutela giurisdizionale previsti dall'ordinamento in base alle fondamentali garanzie costituzionali previste dagli artt. 24 e 113 Cost., espressamente qualificate da questa Corte come principi supremi dell'ordinamento [...] Ne discende che [...] nei confronti delle norme impugnate non può essere esclusa, per i gruppi consiliari, la garanzia della tutela dinnanzi al giudice assicurata dal fondamentale principio degli artt. 24 e 113 Cost. (sentenza n. 470 del 1997). Resta, perciò, in discussione, non già l'an, ma soltanto il quomodo di tale tutela*".

---

[7] Corte costituz. sentenza 39/2014, pubblicata il 6 marzo 2014, punto 6.3.4.3.3. del considerato in diritto.

[8] Ibidem, punto 6.3.9.8.

Sulla scia di queste affermazioni intervengono quasi contemporaneamente il legislatore e le Sezioni Riunite in speciale composizione.
L'art. 33, comma 2, lettera a), n. 3 del decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito con modificazioni dalla l. 11 agosto 2014, n. 116 aggiunge al comma 12 dell'art. 1 del decreto-legge 174/2012, un periodo nel quale si dispone che "*avverso le delibere della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti di non regolarità del rendiconto di un gruppo assembleare dei Consigli regionali è ammessa l'impugnazione alle Sezioni Riunite della Corte dei conti in speciale composizione, con le forme e i termini di cui all'articolo 243-quater, comma 5, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*".
Peraltro, qualche giorno prima le Sezioni Riunite in speciale composizione avevano affermato la propria giurisdizione sulle impugnazioni delle deliberazioni relative al controllo sui rendiconti dei gruppi consiliari regionali[9]. Argomentando dalla sentenza della Corte costituzionale, le Sezioni Riunite hanno ritenuto che dalla cointestazione in capo alla Corte dei conti delle funzioni giurisdizionali, quale giudice naturale delle controversie nella materie di contabilità pubblica, e di controllo sulla legittimità degli atti amministrativi e sulla corretta gestione finanziaria, "*consegue che gli atti del controllo – per i quali sia ravvisabile l'esigenza di giustiziabilità ex art. 24 Cost. – non possono che conoscere un unico e solo Giudice naturale costituzionalmente precostituito: la medesima Corte dei conti in sede giurisdizionale e in speciale composizione",* e ciò anche al fine di non far venir meno in alcun modo "*la piena garanzia di indipendenza e terzietà dell'Organo medesimo, che risulterebbe inevitabilmente lesa laddove la funzione del controllo dovesse abdicare ad un Giudice diverso, al quale, in buona sostanza, resterebbe affidata ogni decisione finale in ordine alla tutela della legittimità e della corretta gestione finanziaria che, invece, la Costituzione intesta alla Corte dei conti".*
Infine, viene ammessa anche l'impugnazione delle decisioni di parifica sui rendiconti regionali[10].
Le Sezioni Riunite, dopo aver richiamato l'orientamento giurisprudenziale sopra esposto, evidenziano che "*l'introduzione del giudizio di parificazione nell'ambito di un più generale rafforzamento delle verifiche sulle amministrazioni regionali rende [...] l'istituto complementare alle altre funzioni assegnate alle Sezioni regionali di controllo*": in tal modo, risulta "*valorizzato*" il richiamo, operato dall'art. 1, comma 5, secondo periodo, del d.l. n. 174/2012, alla finalità "*di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa*", consentendo di "*reinterpretare il giudizio di parifica in chiave innovativa, quale parte integrante di un sistema dei controlli affidati alle Sezioni regionali della Corte che è stato esteso e rafforzato, a salvaguardia dell'equilibrio economico-finanziario del complesso delle Amministrazioni pubbliche,*

[9] Sez. Riun. spec. comp. sentenza 25/2014, pubblicata mediante lettura del dispositivo il 18 giugno 2014.
[10] Sez. Riun. spec. comp. sentenza 27/2014 e 38/2014

nonché a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento ai parametri costituzionali e ai vincoli derivanti dall'appartenenza all'Unione europea, in piena aderenza alla giurisprudenza della Corte costituzionale".

Sulla base di questa premessa, le Sezioni Riunite ritengono che "*la parifica dei rendiconti regionali [...] sia riconducibile alle materie di contabilità pubblica*", con la conseguenza che deve "*escludersi, a priori, anche per le delibere emanate a seguito del giudizio di parifica sui rendiconti regionali, la mera possibilità di impugnazioni dinnanzi a un giudice diverso dalla Corte dei conti*" e che, ne va ammessa la giustiziabilità, "*in ossequio ai fondamentali canoni costituzionali, quali quelli di cui agli articoli 24, 97 e 119, comma 6, Cost., nonché all'articolo, 6 comma 1 della CEDU*", ove la pronuncia leda gli interessi immediati e concreti dell'ente interessato.

L'impugnabilità delle pronunce sulla parifica dei rendiconti regionali ha sollevato diverse critiche in dottrina[11], basate sulla peculiarità del giudizio di parifica. In particolare si sostiene l'insindacabilità della delibera di parificazione, argomentando dalla "*funzione di ausiliarietà*" che inserisce la pronuncia nel procedimento legislativo (regionale o statale), facendogli assumere la qualifica di atto infraprocedimentale come tale non autonomamente impugnabile, e dal carattere di definitività della pronuncia di parifica riconosciuta dalla Corte costituzionale[12].

Sul punto si osserva che la funzione ausiliaria della parifica non degrada la pronuncia ad atto non autonomamente impugnabile; invero, come affermato dalla Corte costituzionale[13] "*l'ausiliarietà di una funzione consiste in ciò, che questa è attribuita direttamente dalla Costituzione a un dato organo dello Stato al fine di assicurare il più corretto o di agevolare il più efficiente svolgimento delle funzioni di altri organi, certamente ricorre nel primo quella posizione di piena autonomia che lo abilita a sollevare conflitto ai sensi dell'art. 134 della Costituzione, contro un atto o comportamento di qualsiasi altro organo – ivi compresi gli organi costituzionali ausiliati in una delle forme sopraindicate – che esso reputi lesivo dell'attribuzione di cui e costituzionalmente investito*". Orbene, se può essere sollevato un conflitto di attribuzione anche nei confronti dell'organo ausiliato, non si vede perché questo atto non possa essere autonomamente impugnabile, soprattutto quando si contesta la legittimità delle valutazioni operate in sede di controllo, che costituisce il nucleo della giustiziabilità di tutte le delibere emesse dalle Sezioni regionali di controllo.

In altre parole, se le valutazioni fatte in sede di giudizio di parifica si pongono in contrasto con disposizioni di legge, la parifica viene meno al potere-dovere di fornire all'organo legislativo una corretta rappresentazione dei dati contabili e finanziari che

---

[11] Pelino Santoro, *Le due anime del giudizio di parificazione*, in www.contabilità-pubblica.it

[12] Corte costituz. sentenza 121/1966.

[13] Corte costituz. sentenza 406/1989, punto 2 del considerato in diritto.

gli consenta di esercitare il controllo sulla gestione delle pubbliche risorse da parte dell'Esecutivo, atteso che la funzione ausiliaria della parifica ed il suo inserimento nel procedimento legislativo hanno lo scopo di scongiurare l'approvazione di un rendiconto difforme rispetto alle disposizioni di legge.

Quanto alla definitività della pronunce di controllo, si tratta di un concetto che necessita di essere maggiormente approfondito, soprattutto con riferimento al giudizio di parifica ed al rapporto con la legge regionale di approvazione del rendiconto; in questa sede è sufficiente evidenziare che la definitività, cosi come l'efficacia del visto nel controllo preventivo di legittimità, è subordinata alla possibilità riconosciuta all'amministrazione controllata di contestare giuridicamente le pronunce di controllo della Corte dei conti quando esse la obbligano ad adottare provvedimenti o a tenere una condotta o una gestione delle risorse pubbliche diversa rispetto a quella che è stata oggetto di controllo.

La circostanza che il contenuto della pronuncia di parifica non ha efficacia vincolante per il legislatore (salvo l'eventuale vizio di costituzionalità della legge che non ne tenga conto) non inficia in alcun modo quanto sopra detto, perché, se è vero che "*le funzioni di controllo non possono essere spinte sino a vincolare il contenuto degli atti legislativi o a privarli dei loro effetti*", e che "*le funzioni della Corte dei conti trovano un limite nella potestà legislativa dei Consigli regionali che, in base all'assetto dei poteri stabiliti dalla Costituzione, la esercitano in piena autonomia politica, senza che organi a essi estranei possano né vincolarla né incidere sull'efficacia degli atti che ne sono espressione*"[14], è vero anche che "*le sfere di competenza della Regione e della Corte dei conti si presentano distinte e non confliggenti*", e che l'approvazione del rendiconto annuale da parte dell'organo legislativo "*non può «significare ingerenza nell'opera di riscontro giuridico espletata dalla Corte dei conti» e costituisce esercizio di «autonoma funzione politica» (sentenza n. 121 del 1966)*"[15].

Per concludere sull'estensione della giurisdizione, va richiamato anche l'art 11, comma 19, del decreto-legge 8 agosto 2013, n. 91, che prevede il ricorso alle Sezioni Riunite in speciale composizione anche avverso le delibere delle Sezioni regionali di controllo in materia di certificazione dei costi degli accordi di lavoro presso le fondazioni lirico-sinfoniche. Tuttavia, non risultano attivati giudizi di questo tipo.

Nel 2016 si perviene finalmente all'emanazione del codice della giustizia contabile il cui articolo 11 comma 6 oltre a ricapitolare tutte le disposizioni di legge, recepisce la giurisprudenza affermando che "*Le Sezioni Riunite in speciale composizione, nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema di contabilità pubblica, decidono in unico grado [...] e) nelle materie di contabilità pubblica, nel caso di impugnazioni*

[14] Corte costituz. sentenza 39/2014.

[15] Corte costituz. sentenza 72/2012.

conseguenti alle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo".
Sulla base di questa disposizione si può affermare che è finita l'era della insindacabilità delle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo, giacché ogni qualvolta una loro delibera è in grado di incidere su posizioni giuridiche soggettive, deve essere garantito, in virtù dell'art 24 Cost, il diritto di ricorrere davanti ad un giudice, che per le materie di contabilità pubblica è individuato nelle Sezioni Riunite in speciale composizione.

3. Problemi e prospettive: a) le parti del giudizio

L'affermazione del principio della generale impugnabilità delle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo in materia di contabilità pubblica, se da un lato ha messo un punto fermo sulla giurisdizione, dall'altro apre altri problemi, relativamente all'individuazione dei soggetti che possono accedere al giudizio, e quindi ai soggetti legittimati ed all'ambito di questo giudizio.
Quanto ai soggetti, va subito detto che sin dalla sentenza 2/2013, che ricordiamo è stata la prima pronunzia adottata dalle Sezioni Riunite in speciale composizione, è stato precisato che la Sezione regionale di controllo non può ritenersi parte nel giudizio avente ad oggetto l'impugnazione di una sua delibera, perché "*non è portatrice di interessi propri, bensì di interessi oggettivi legati alla funzione neutrale del suo controllo*"[16].
A questo risultato la sentenza perviene, raffrontando il giudizio il cui antecedente è una delibera della Sezione regionale di controllo, con le altre ipotesi normativamente previste, nelle quali le Sezioni Riunite giudicano in speciale composizione, in unico grado (primo fra tutti i ricorsi aventi ad oggetto il Fondo di rotazione ex art. 243, comma 5). Da questo raffronto balza agli occhi che in questi ultimi casi, l'antecedente è rappresentato da un atto della P.A (e pertanto l'amministrazione che ha emesso il provvedimento è controinteressata nel giudizio), mentre "*la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti sicuramente non può essere assimilata ad una pubblica amministrazione*".
Correttamente è stato evidenziato che "*la Sezione regionale di controllo [...] è l'organo della Corte dei conti che, in sede di controllo e nell'ambito della particolare, peculiare, e complessa procedura per l'approvazione o il diniego del piano di riequilibrio pluriennale [...] ha emesso la relativa delibera di approvazione o di diniego, impugnabile, in una sorta di revisio prioris istantiae del tutto peculiare*" e che deve restare ferma, "*la diversa natura delle attribuzioni della Corte in sede di controllo e in sede giurisdizionale, innanzi a queste Sezioni Riunite in composizione speciale*".

[16] Sez. Riun. spec. comp. 2/2013, punto 7 dei motivi della decisione.

È stato tuttavia evidenziato che la mancata assunzione della qualifica di parte "*non comporta la non conoscibilità dello svolgimento di un giudizio che ha per oggetto una deliberazione della Sezione stessa, il che giustifica, sotto un profilo organizzativo e funzionale, la notifica del ricorso e del decreto di fissazione di udienza*". Questa affermazione giurisprudenziale è diventata un precetto normativo ed adesso l'articolo 124 comma 1 del codice di giustizia contabile prescrive la notifica del ricorso, a fini conoscitivi, alla Sezione di controllo che ha emesso la delibera impugnata.

Questa disposizione, pertanto, non è posta a presidio della pienezza e integrità contraddittorio, giacché come abbiamo visto la Sezione regionale di controllo, non è parte del giudizio, ma ha soltanto lo scopo di consentire alla stessa Sezione di essere informata, presumibilmente al fine di valutare, se nelle more della decisione del ricorso sia opportuno sospendere l'adozione di nuove pronunce analoghe. Ne consegue che una sua eventuale omissione non comporta l'inammissibilità del ricorso sancita dalla menzionata disposizione, in caso di omessa notifica.

L'articolo 124 c.g.c. prescrive che il ricorso sia notificato:

- *"a) nei giudizi sui piani di riequilibrio: 1) alla Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali presso il Ministero dell'interno* [recte Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali[17]] *che sia intervenuta nel procedimento; 2) al Prefetto territorialmente competente, nel caso in cui dalla deliberazione di controllo derivino effetti incidenti su atti consequenziali di competenza delle prefetture;*
- *b) nei giudizi sui rendiconti consiliari, ai Presidenti della Giunta regionale e del Consiglio regionale;*
- *c) in ogni caso, agli eventuali ulteriori controinteressati*".

Nonostante la lettera c) parli di ulteriori controinteressati, è da ritenere che i soggetti indicati nelle precedenti lettere a) e b) della norma non siano controinteressati, non essendo portatori di interessi contrapposti a quelli del ricorrente, ma al più di un generico interesse al rispetto della legalità. Anche in questo caso la notifica del ricorso ad essi si spiega per i riflessi che la decisione può avere sulla loro futura attività. Così in caso di mancata approvazione del piano di riequilibrio il Prefetto sarà tenuto ad assegnare il termine per la deliberazione di dissesto ex art 243 quater comma 7, analogamente il Presidente della Giunta regionale e del Consiglio regionale che debbono provvedere agli adempimenti previsti dal comma 11 dell'art 1 del d.l. 174/2012.

Quanto alla notifica del ricorso alla commissione ministeriale, che interviene nel procedimento di approvazione del piano di riequilibrio curandone l'istruttoria, anche in

[17] L'art. 3 c. 7 del d.l. 174/2012 dispone che "*la Commissione di cui all'articolo 155 del predetto Testo unico n. 267 del 2000, ovunque citata, assume la denominazione di Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali*".

questo caso è da ritenere che si tratti di una notifica fatta ai soli fini di conoscenza, dovendosi escludere che la predetta commissione possa essere considerata controinteressata, perché non è portatrice di alcun interesse contrario a quello del ricorrente. Addirittura, la sua proposta istruttoria, che non è vincolante, potrebbe essere stata disattesa dalla Sezione regionale di controllo. Si consideri inoltre che ove la si considerasse in qualche modo interessata verrebbe inficiata l'attività istruttoria da essa svolta, perché interessata e parziale. Peraltro, nei numerosi giudizi sin qui svolti non risulta che la Commissione si sia mai costituita.

Il ricorso infine deve essere notificato "*in ogni caso*" al Procuratore Generale il quale, come stabilisce il secondo comma dell'art. 127, è "*parte necessaria interveniente nel giudizio*", e quindi tecnicamente non è un controinteressato.

Sul punto, tuttavia, è necessaria una precisazione: se si raffronta ancora una volta il giudizio, il cui antecedente è una delibera della Sezione regionale di controllo, con le altre due ipotesi normativamente previste, in cui le Sezioni Riunite giudicano in speciale composizione, in unico grado (ricorsi aventi ad oggetto il Fondo di rotazione ex art. 243, comma 5, o di ricorsi in materia di atti dell'Istat ex art. 1, comma 169, legge 24 dicembre 2012, n. 228), balza agli occhi che mentre negli ultimi vi è un controinteressato (l'amministrazione che ha emesso il provvedimento), nel primo non vi è, almeno apparentemente, alcun controinteressato. Il ruolo del Pubblico Ministero risente di questa diversità, perché in presenza di un controinteressato la sua posizione di interveniente necessario nell'interesse della legge appare chiara ed indubitabile, mentre in mancanza di un effettivo controinteressato la sua presenza ha natura sostanziale e serve a garantire il contraddittorio.

A ben vedere è una situazione analoga a quella che accade nel giudizio di parifica, nel quale non vi è alcun controinteressato, ma, come ha più volte affermato la Corte costituzionale[18] il contraddittorio è assicurato anche dal "*coinvolgimento del pubblico ministero a tutela dell'interesse generale oggettivo della regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente territoriale*".

Tale particolarità si spiega con la peculiare natura "*paragiurisdizionale*" (espressione coniata da Vezio Crisafulli) di questo procedimento nel quale non si discute di interessi propri di un soggetto giuridico, ma di un interesse adespota, qual è quello generale alla legittimità e regolarità della gestione finanziaria delle risorse pubbliche. Ciò comporta che nel giudizio di parifica il Pubblico Ministero assume un ruolo sostanziale, ben più rilevante di quello di un semplice interveniente, giacché la sua presenza è prevista necessariamente a tutela del bene giuridico oggetto del procedimento.

Questa conclusione è stata avvalorata anche dalla giurisprudenza delle Sezioni Riunite le quali hanno evidenziato come "*il Pubblico Ministero, nella specificità del giudizio*

[18] Corte costituz. sentenza 89/2017 e 196/2018.

di parifica, assume un ruolo sostanziale, che va oltre quello regolamentare attribuitogli di "interveniente necessario" in giudizi promossi da altri" e che "è possibile individuare come «*parti*» *del giudizio sia l'Ente sia il Pubblico Ministero. Tuttavia, il concetto di parte non è sorretto da alcuna norma procedimentale e può essere desunto solo in applicazione dei principi generali e sulla base della titolarità dei diritti tutelati"*[19].
Conseguentemente è stata riconosciuta la legittimazione del Pubblico Ministero a proporre ricorso avverso la decisione di parifica. In particolare, le Sezioni Riunite hanno affermato che *"la posizione del Pubblico Ministero nei giudizi di parifica regionale si arricchisce [...] ulteriormente in senso sostanziale, venendo ad emergere con forza determinante ed assorbente il rilievo pubblicistico del bene protetto. Il Pubblico Ministero, nella specie, non "interviene" in un giudizio promosso e subito da terzi, ma acquista egli stesso la legittimazione a proporre ricorso alle Sezioni Riunite "nell'interesse della legge" e, quindi, in particolare a tutela del "bene protetto" in concreto tutelato (veridicità ed attendibilità dei bilanci), essendo lo stesso titolare di uno specifico interesse alla corretta verifica degli equilibri di bilancio ai sensi degli artt. 81, 97 e 119 della Costituzione, interesse questo finalizzato all'esercizio della "funzione di garanzia dell'ordinamento ... [*che si riscontra *]nella requisitoria del giudizio di parificazione" (SS. RR. in sede di controllo n. 7 del 2013)*[20].
Da quanto sin qui detto può affermarsi che nei giudizi che si svolgono innanzi le Sezioni Riunite in speciale composizione il Pubblico Ministero interviene sempre a tutela dell'interesse generale, e che nei giudizi che si basano su una pregressa delibera della Sezione regionale di controllo, la sua presenza ha natura sostanziale servendo a garantire il contraddittorio.
Così chiarito il ruolo del Pubblico ministero, a mio parere, non vi è alcun motivo per escludere la sua legittimazione ad agire in via principale in tutti i giudizi innanzi alle Sezioni Riunite in speciale composizione, quale rappresentante degli interessi adespoti di natura finanziaria.
Innanzi tutto va ricordato che, come affermato dalla Corte costituzionale[21] il Procuratore Generale della Corte dei conti anche quando esercita l'azione di responsabilità amministrativa, "*agisce nell'esercizio di una funzione obiettiva e neutrale. Egli rappresenta l'interesse generale al corretto esercizio, da parte dei pubblici dipendenti, delle funzioni amministrative e contabili, e cioè un interesse direttamente riconducibile al rispetto dell'ordinamento giuridico nei suoi aspetti generali ed indifferenziati".*
In secondo luogo il riconoscimento della facoltà di azione in via principale al Pubblico ministero, nei giudizi in questione da un lato valorizza il ruolo dell'ufficio inquirente nel

[19] Sez. Riun. spec. comp. sentenza 44/2017 punto 2 del diritto.

[20] Sez. Riun. spec. comp. sentenza 44/2017 punto 3 del diritto.

[21] Corte costituz. sentenza 104/1989.

sistema della tutela finanziaria degli interessi pubblici, in una visione molto più ampia ed allargata delle sue funzioni, e dall'altro rende piena ed effettiva la giurisdizione della Corte dei conti a tutela degli equilibri di bilancio della finanza pubblica, consentendo di portare all'attenzione del giudice ipotesi che altrimenti sfuggirebbero a qualsiasi tutela. Si pensi all'approvazione di un piano di riequilibrio non congruo ad esempio per la presenza di criticità sfuggite all'esame dalla Sezione regionale di controllo o approvato in contrasto con l'indirizzo nomofilattico espresso dalla Sezione delle Autonomie o dalle Sezioni Riunite in sede di controllo, od al mancato inserimento di un ente nell'elenco delle amministrazioni pubbliche redatto dall'ISTAT.

Un aggancio normativo al riconoscimento di questa legittimazione si rinviene nel comma 5 dell'art 243 quater il quale prevede che possa essere impugnata "*la delibera di approvazione o di diniego del piano*" o "*i provvedimenti di ammissione al fondo di rotazione*". Mentre è semplice individuare il soggetto che ha interesse ad impugnare i provvedimenti di mancata approvazione del piano o di mancata ammissione al fondo di rotazione, se si esclude il Pubblico Ministero non si vede quale sia il soggetto che abbia interesse ad impugnare le delibere di approvazione del piano o di ammissione ai fondi di rotazione, sicché la previsione normativa sarebbe inutile e priva di significato.

Al riconoscimento di questa legittimazione ad agire non è di ostacolo la mancata partecipazione del requirente al procedimento di controllo od quello amministrativo culminato con l'emanazione del provvedimento impugnato; infatti, va ricordato la giurisdizione in materia di contabilità pubblica ha natura esclusiva, nel senso che essa può essere esercitata solo innanzi alla magistratura contabile, nelle ipotesi sopra evidenziate di accertamenti delle Sezioni regionali di controllo o di provvedimenti amministrativi impugnabili innanzi le Sezioni Riunite in speciale composizione che siano illegittime ma non ledono gli interessi concreti di nessun ente si avrebbe un difetto assoluto di giurisdizione con conseguente mancanza di tutela giudiziaria e violazione quanto meno degli articoli 24, 81, 97 e 103 secondo comma Cost.

Anche in questo caso un aggancio normativo può rinvenirsi nell'art 171 del codice di giustizia contabile, rubricato ricorso nell'interesse della legge, il quale prevede che "*In materia pensionistica il pubblico ministero può ricorrere in via principale innanzi alle Sezioni giurisdizionali d'appello al fine di tutelare l'interesse oggettivo alla realizzazione dell'ordinamento giuridico, impedire la violazione della legge nell'applicazione di principi di diritto e ottenerne l'interpretazione uniforme*".

Di questa disposizione può farsi applicazione analogica sussistendo la *eadem ratio*; infatti, come abbiamo già detto, il Pubblico Ministero agirebbe sempre *a tutela di un interesse oggettivo e cioè la realizzazione dell'ordinamento giuridico ed il rispetto della legge nella diversa materia della gestione finanziaria.*

Per concludere sulle parti del giudizio bisogna accennare all'intervento (autonomo od

adesivo) di altri soggetti. Di recente è stato affermato[22] che nel giudizio innanzi alle Sezioni Riunite in speciale composizione, nonostante il richiamo disposto dall'art 129 del codice alla disciplina delle impugnazioni, non trova applicazione l'art 185 (che circoscrive la possibilità dell'intervento in appello ai soggetti legittimati a proporre opposizione di terzo, a norma del successivo art. 200,) perché si tratta di ipotesi disegnate sulla struttura del giudizio di appello e sarebbe limitativo del diritto di difesa, applicare la restrittiva disciplina dell'opposizione di terzo in un giudizio che si svolge in unico grado. Pertanto, è stato ritenuto applicabile, in virtù del rinvio generale disposto dall'art. 7, secondo comma, del codice di giustizia contabile, l'art. 105 del codice di procedura civile, in base al quale "*Ciascuno può intervenire in un processo tra altre persone per far valere, in confronto di tutte le parti o di alcune di esse, un diritto relativo all'oggetto o dipendente dal titolo dedotto nel processo medesimo. Può altresì intervenire per sostenere le ragioni di alcuna delle parti, quando vi ha un proprio interesse*"
Alla luce di questa norma potrebbe valutarsi positivamente l'ammissibilità dell'intervento in giudizio dei cittadini appartenenti alla comunità amministrata dall'ente interessato, che potrebbero ricevere un danno dalla permanenza della situazione di squilibrio del bilancio dell'ente: si pensi a tutte le misure finanziare previste dal comma 8 dell'articolo 243 bis per gli enti che approvano un piano di riequilibrio, o a quelli previsti dal successivo comma 9 dello stesso articolo per gli enti che accedono al fondi di rotazione.

4. ... b) l'oggetto del giudizio

Altro problema di notevole rilievo per le conseguenze pratiche che ne discendono è quello relativo all'oggetto del giudizio.
Sebbene nasca come impugnatorio, il giudizio innanzi le Sezioni Riunite in speciale composizione ha per oggetto l'intero rapporto in maniera da assicurare un tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo, come recita l'art 2 del codice. Il potere cognitivo del giudice, pertanto, non è limitato ai motivi del ricorso, se non nei limiti della eventuale acquiescenza, anche tacita, alle statuizioni non impugnate. In concreto questo comporta che, qualora la delibera o l'atto venga impugnata nel suo complesso per determinati specifici motivi il ricorso potrà essere accolto o respinto anche sulla base di motivi diversi.
Un discorso più articolato va fatto per i giudizi relativi alle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo.
In questi giudizi l'oggetto è delimitato esclusivamente dai profili di illegittimità/irregolarità evidenziati dagli accertamenti compiuti dalla Sezione regionale di controllo

[22] Sez. Riun. spec. comp. sentenza 26/2018.

e dalle correlate allegazioni contenute nel ricorso introduttivo che possono riguardare tutti o solo alcuni degli accertamenti compiuti dalla Sezione regionale di controllo.
Quanto al contenuto della delibera va precisato che se *la ratio del riconoscimento della giurisdizione contabile in materia,* è *la giustiziabilità delle posizioni soggettive eventualmente lese da una deliberazione assunta in sede di controllo, la mancanza di una pronuncia ne rappresenta il limite, non essendo consentita una "rivalutazione" di ciò che non è stato mai esaminato nella sede competente*"[23]. Ciò comporta non solo l'inammissibilità di un ricorso in assenza di una preventiva delibera ma anche che se la Sezione regionale di controllo si è pronunziata solo su questioni pregiudiziali o preliminari, le Sezioni Riunite possono pronunziarsi solo su quelle ed in caso di accoglimento del ricorso gli atti vanno restituiti alla Sezione regionale per l'esame del merito, perché le Sezioni Riunite non possono sostituirsi alla Sezione regionale ed eseguire un controllo che per legge compete solo ad essa[24].
Questa soluzione peraltro è in armonia con l'art 199 del codice di giustizia contabile che disciplina le ipotesi di rinvio al giudice di primo grado da parte del giudice d'appello, norma da ritenere applicabile al giudizio in unico grado innanzi alle Sezioni Riunite, in base al rinvio disposto dall'art 129.
Se la deliberazione della Sezione regionale di controllo ed il ricorso introduttivo delimitano l'oggetto del giudizio, nel senso che non può essere conosciuto dal giudice quello che non è stato oggetto di cognizione da parte della Sezione di controllo e quello che non è stato contestato dal ricorrente, essi tuttavia non delimitano il potere cognitivo del giudice atteso il suo potere-dovere di qualificare secondo diritto gli stessi fatti di gestione contestati, per il principio *iura novit curia*.
In altre parole, se, ad esempio, una Sezione regionale di controllo ha accertato un diverso risultato di amministrazione, valorizzando differentemente rispetto al rendiconto due voci e l'ente contesta l'accertamento soltanto per l'ammontare di una, il giudice non potrà esaminare le voci che non sono state oggetto di accertamento né quella non contestata, ma dovrà concentrare il proprio esame esclusivamente sulla voce contestata nel ricorso. In questo esame il giudice non è vincolato dai motivi di doglianza esposti dall'ente né dalle argomentazioni contenute nella delibera, dovendo procedere ad un autonomo accertamento, in fatto ed in diritto, che può anche essere supportato da apposita istruttoria, la cui possibilità è ormai legislativamente disciplinata dall'art 128, secondo comma, del codice.
Da quanto detto si desume che la giurisdizione contabile è essenzialmente di diritto oggettivo e che nel giudizio innanzi alle Sezioni Riunite, così come nel procedimento di controllo delle Sezioni regionali, viene in evidenza la situazione del bilancio e dei suoi

[23] Sez. Riun. spec. comp. sentenza 13/2016.

[24] Sez. Riun. spec. comp. sentenza 55/2015.

equilibri ad una determinata data, e poiché il bilancio è un ciclo, che si articola nella continuità delle scritture, dei rendiconti e dei loro effetti sulla programmazione, si può affermare che oggetto del giudizio è il bilancio e la sua conformità al diritto.
Peraltro le valutazioni che le Sezioni Riunite sono chiamate ad effettuare non sono solo di stretta legittimità e coerenza del percorso argomentativo della deliberazione, ma, devono essere strettamente ancorate, anche all'esame nel merito dei dati contabili– *"in una visione dinamica dell'equilibrio di bilancio – e devono tenere conto anche di fatti attestanti una diversa situazione finanziaria e contabile dell'ente"* (sent 3/2014), in maniera da consentire alle Sezioni Riunite la possibilità di pervenire ad una autonoma valutazione, confermativa o modificativa, rispetto a quella fatta dalla Sezione regionale di controllo.
Da quanto sopra esposto discende come logica conseguenza la non applicabilità delle regole processuali che delimitano l'oggetto del giudizio di appello in tema di effetti devolutivi del gravame e di divieto di "nova" in appello, e la necessaria attualizzazione dei dati contabili, ove quelli esaminati dalla Sezione non lo siano stati.

5. Notazioni conclusive

Per concludere ritengo opportuno fare delle notazioni su problemi ancora aperti.
La prima consiste nel ricordare che la giustiziabilità della decisione di parifica delle Sezioni regionali di controllo, è stata ritenuta dalla Corte costituzionale un elemento indispensabile, per consentire l'accesso al giudizio di costituzionalità unitamente al pieno rispetto del contraddittorio e all'applicazione di parametri normativi ed è facendo leva su questi parametri che la Sezione regionale per la Campania ha sollevato una questione di costituzionalità affermando la propria legittimazione ad adire il giudice delle leggi.
Nelle more della pubblicazione degli atti del convegno è stata pubblicata la sentenza della Corte costituzionale n.18/2018, che, per quanto riguarda la presente relazione contiene un passaggio di notevole interesse. Afferma la Corte costituzionale che "*l'accertamento effettuato nell'esercizio di questo sindacato di legittimità sui bilanci "fa stato" nei confronti delle parti, una volta decorsi i termini di impugnazione del provvedimento davanti alla Corte dei conti, Sezioni Riunite in speciale composizione. Quello così instaurato è [...] un giudizio a istanza di parte, riservato alla giurisdizione esclusiva della magistratura contabile, caratterizzato dalla presenza del procuratore generale della Corte dei conti in rappresentanza degli interessi adespoti di natura finanziaria, che costituisce l'unica sede in cui possono essere fatti valere gli interessi dell'amministrazione sottoposta al controllo e degli altri soggetti che si ritengano direttamente incisi dalla pronuncia della Sezione regionale di controllo".*

La seconda notazione riguarda alcune proposte che vorrebbero abolire l'approvazione dei piani di riequilibrio da parte delle Sezioni regionali con passaggio della relativa competenza al Ministero dell'Interno o addirittura qualsiasi approvazione.
La tesi è suggestiva, ma deve rimanere fermo il controllo delle Sezioni regionali sulla procedura di riequilibrio, in qualunque modo siano denominate, né deve venir meno la giustiziabilità delle delibere delle Sezioni regionali di controllo, che è il cardine di questo diverso e più moderno concetto della giurisdizione in materia di contabilità pubblica.
Se poi si fa un paragone con le procedure concorsuali private si nota come il concordato preventivo con continuità (procedura che mi pare sia la più simile al piano di riequilibrio) è sottoposto all'esame del Tribunale, cioè di un organo terzo ed imparziale che lo approva o lo respinge. Si noterà pure che esso prevede l'intervento del Pubblico Ministero.
È auspicabile che "*la complessiva riforma delle procedure di risanamento contemplate dal titolo VIII della parte seconda del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali*" preannunziata dall'art.1, comma 2 quater, del decreto-legge 25 luglio 2018, n. 91 convertito con modificazioni dalla legge 21 settembre 2018, n. 108, venga preceduta da un approfondito studio al quale non rimanga estranea la magistratura contabile.
Ringrazio tutti per l'attenzione prestata.

LA RESPONSABILITÀ PER DANNO AGLI EQUILIBRI DI FINANZA PUBBLICA

Aristide Police*

Sommario: 1. Una necessaria premessa sulle lenti dell'indagine: occhiali, microscopio o cannocchiale? – 2. Il patto di stabilità quale "parametro". – 3. Il limite del patto di stabilità e le diverse reazioni dell'ordinamento a fronte di tale condotta antigiuridica. – 4. (Segue): la responsabilità sanzionatoria e le sue potenzialità. – 5. Qualche riflessione ulteriore sul "sistema" delle sanzioni pecuniarie nella giurisdizione contabile. – 6. Conclusioni sul danno da violazione del patto di stabilità interno e sulla necessità di una parità di trattamento nell'ipotesi di una sua elusione.

1. Una necessaria premessa sulle "lenti" dell'indagine: occhiali, microscopio o cannocchiale?

L'occasione di questo studio consente di affrontare un tema molto significativo e comune sia all'agenda della politica economica e delle scelte di finanza pubblica, sia all'approfondimento degli studiosi di discipline giuridiche pubblicistiche ed in particolare giuscontabilistiche[1].

La tematica che mi è stata assegnata, è stata già indagata in modo anche molto approfondito e puntuale, per esempio dalla collega Gabriella De Giorgi in un recente

* Ordinario di Diritto Amministrativo nel Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli studi di Roma "Tor Vergata".

[1] Una riflessione occasionata dalla relazione al Convegno i cui atti sono raccolti nel presente volume. Riflessione che esordiva con un ringraziamento agli ospiti e agli organizzatori di quel bel convegno, gli amici Cons. Marcello Degni e Prof.ssa Giovanna Colombini e ai ricercatori e collaboratori della *Sapienza* pisana, perché il bello di aver condotto la comune riflessione scientifica in quel Dipartimento dell'Università degli studi di Pisa è stato proprio il toccare con mano il più produttivo e vero modo di fare ricerca, una ricerca condotta assieme a tanti giovani valorosi, persone che crescono nella scienza e nell'entusiasmo nel ragionare di temi complessi. Profilo che non è mancato in quella occasione anche sul versante della Magistratura contabile, impegnata dai vertici della Corte dei conti, dai Giudici costituzionali espressione di quella Magistratura, fino ai referendari di ultimissima generazione. Si crede che questo sia veramente il tratto distintivo di questi incontri, oltre della personalità di chi li ha organizzati: alimentare il pensiero e condurre a maturazione idee anche innovative a mezzo di un dibattito verace, che non dia peso eccessivo alle vesti o alle cariche (come accade in altri pur autorevolissimi incontri scientifici organizzati dall'Accademia e dalla Magistratura); un dibattito che possa sollecitare il pensiero di tutti, giovani e "anziani", maturi e meno maturi. Quindi grazie ancora a Giovanna e a Marcello, per questo metodo di fare ricerca e di alimentare pensiero.

volume a più voci ed anche da più giovani studiosi in approfondimenti monografici[2], è anche grazie alle loro riflessioni che si possono approfondire i profili più significativi del tema, cioè della influenza e più in generale delle relazioni che vi sono tra Patto di stabilità, equilibrio di bilancio e giurisdizione.

Il tema è davvero multiforme e può essere indagato con diversa profondità prospettica. Se si volesse ricorrere ad un sussidio ottico, si potrebbe dire che esso può essere affrontato con gli occhiali, con il microscopio o con il cannocchiale

Può essere quindi affrontato nei suoi profili più minuti, conducendo una puntuale analisi di ogni singola previsione normativa che concorre a definirne il perimetro; può essere affrontato viceversa semplicemente nel quadro di insieme dei rapporti tra un parametro più generale di legittimità (o regolarità) contabile, una regola quindi da rispettarsi, una eventuale violazione della regola o del parametro e una reazione garantita nella sua effettività dall'Ordinamento a mezzo di un Giudice; ovvero ed infine può rimirarsi con una prospettiva più ampia nella lunghissima distanza, analizzando in chiave storica e prospettica e con metodo casistico l'esperienza che ci offre la vicenda storica.

Nell'introdurre questo lavoro, si deve confessare la alienità di chi scrive alla prospettiva del microscopio per difetto di doti analitiche così raffinate; allo stesso modo di rende manifesta l'impossibilità dell'impego della prospettiva descrittiva (e correttiva del reale) dei soli occhiali che richiederebbe uno spazio di illustrazione e di argomentazione ben più ampio dell'economia di questo scritto; residua quindi come unico ausilio ottico possibile quello che ci offre il cannocchiale, nella speranza di riuscire a cogliere quella prospettiva lunga, che assicura un collegamento tra questo tema e molti altri dei temi che peraltro si sono ascoltati nelle due giornate dell'incontro di studi che ha occasionato questa riflessione.

2. Il Patto di stabilità quale "parametro"

Si accennava poc'anzi che la lettura con l'occhiale porterebbe a sviluppare il tema del Patto di stabilità come parametro di legittimità e correttezza delle condotte e del rapporto tra il Patto di stabilità e l'equilibrio di bilancio.

In questa sede tuttavia non occorre soffermarsi ad approfondire il tema, perché il rapporto tra Patto di stabilità ed equilibrio di bilancio è oramai questione matura nella

[2] Il riferimento è al bello scritto di G. de Giorgi Cezzi e M. Papa, *Il danno da elusione del patto di stabilità interno e dell'equilibrio di bilancio*, nel volume a cura di C. Mirabelli et al., *Trattato sulla nuova configurazione della giustizia contabile*, Napoli, 2018, 255 ss. e, ancor più di recente ed ampiamente, all'approfondimento monografico di E. Fratto Rosi Grippaudo, *Danno finanziario pubblico e responsabilità da violazione o elusione dell'equilibrio di bilancio*, Tesi di Dottorato in Diritto Pubblico, XXXII Ciclo, Università degli studi di Roma "Tor Vergata".

riflessione degli studiosi del diritto costituzionale[3] ed oggi trovano un evidente ulteriore radicamento anche nel principio di buon andamento nella enunciazione del novellato art. 97 Cost.[4].

Sul punto peraltro, anche nella occasione congressuale che ha dato occasione a questo scritto, si è ampiamente approfondito il tema di quanto il Patto possa costituire parametro di legittimità quanto meno nell'ambito e nel contesto del diritto europeo, o meglio del diritto euro-unitario[5]. Si tratta, ad avviso di chi scrive, di un parametro di stretta legalità.

E del resto se non fosse un parametro rilevante la riflessione dei giuristi non si giustificherebbe e perderebbe di senso l'insieme delle profonde riflessioni che si sono svolte nella occasione congressuale in discorso, per esempio sull'esigenza di meccanismi e regole nell'ambito del diritto parlamentare, che garantiscano e al contempo vincolino i processi di decisione e formazione della decisione negli organi parlamentari. Allo stesso tempo, non avrebbe alcun senso lo sforzo e la costruzione della giurisprudenza più alta, quella della Corte costituzionale, sia pure ad oggi e per ora, con riguardo soprattutto alla legislazione regionale.

È già dagli anni Settanta[6] che si è avviata la costruzione di una più ampia nozione di danno all'erario per violazione di un parametro riconducibile a quello di cui si discorre, seguendo la convinzione che il danno pubblico potesse consistere anche nella «compromissione di interessi di carattere generale del corpo sociale – purché economicamente valutabili – assunti come propri dallo Stato e divenuti, per scelta dell'ordinamento, interessi di un apparato pubblico»[7].

---

[3] Sul dibattito svoltosi in Assemblea Costituente con riguardo alla formulazione del futuro art. 81 e sul peso che gli orientamenti elaborati in Germania e in Italia in epoca liberale ebbero sugli esiti di tale confronto cfr., per tutti, A. Maccanico, *L'articolo 81 della Costituzione nel sistema delle garanzie costituzionali della spesa pubblica*, in AA.VV., *Studi sulla Costituzione*, III, Milano 1958, 517 ss.; M. Stramacci, *Contributo all'interpretazione dell'art. 81 della Costituzione*, in *Rass. parl.*, 1959, 151 ss.; V. Onida, *Le leggi di spesa nella Costituzione*, Milano 1969, p. 151 ss.; S. Bartole, Art. 81, in G. Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione. Art. 76-82. La formazione delle leggi*, tomo II, Bologna-Roma 1979, 197 ss.; G. della Cananea, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, Bologna 1996, 92 ss.; A. Musumeci, *La legge finanziaria*, Torino 2000, 27 ss.; N. Lupo, *Costituzione e bilancio. L'art. 81 della Costituzione tra interpretazione, attuazione e aggiramento*, Roma 2007, 15 ss.; G. Rivosecchi, *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova 2007, p. 212 ss.; G. Lo Conte, *Equilibrio di bilancio, vincoli sovranazionali e riforma costituzionale*, Torino 2015, 23 ss.; con riguardo agli enti territoriali, G. De Chiara, *Equilibrio di bilancio ed evoluzione dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Forum di Quad. Cost.*, 2018.

[4] Su cui, nel presente volume, il contributo di S. Cimini.

[5] Il riferimento è sempre al contributo di S. Cimini.

[6] La sentenza pilota è C. conti, sez. I, 15 maggio 1973, n. 39, in *Riv. C. conti*, 1973, I, 3, 274.

[7] Cfr. A. Police, *La disciplina della responsabilità amministrativa* nel volume *La responsabilità amministrativa ed il suo* processo, a cura di F.G. Scoca, Cedam, Padova, 1997, 93, ove sono elencate diverse pronunce della magistratura contabile il tal senso orientate. Suggestiva la tesi di F. Pisciotta (*L'evoluzione*

Si trattava di interessi non direttamente incidenti sul patrimonio pubblico, ma, tuttavia, economicamente valutabili e in grado di causare scompensi sul piano economico-finanziario, con conseguente necessità di interventi ripristinatori dal costo non indifferente per lo Stato. Trovarono così ristoro innanzi al Giudice erariale fattispecie quali il danno all'equilibrio economico nazionale, connesso alla illecita esportazione di valuta nei mercati esteri[8], o il danno all'equilibrio economico e finanziario del bilancio, ossia una spesa non prevista o la rinunzia a un'entrata da accertare provocati da una gestione difforme dagli obblighi imposti dalla programmazione economica del bilancio[9].
È questa la reazione che l'ordinamento prevede in caso di violazione del Patto oppure di elusione degli obblighi derivanti dal Patto ovvero di adozione di pratiche o condotte, che tendenzialmente con artifizi e raggiri e uso tecnicamente il termine, artifizi e raggiri contabili, determinano una elusione degli effetti del Patto, lasciando l'apparenza della regolarità dei conti. Ora, la reazione dell'ordinamento, come descritto dalle norme è proprio una reazione tipica, conseguente alla condotta illecita e cioè l'insorgere di responsabilità.

3. Il limite del patto di stabilità e le diverse reazioni dell'ordinamento a fronte di tale condotta antigiuridica

L'ordinamento, come spesso accade, per l'assenza di coerenza e di lucidità del legislatore, un po' per la definitiva decadenza della capacità di tecnica legislativa, un po' anche in ragione della stratificazione in tempi diversi delle norme che si vanno consolidando, ipotizza – a fronte di una violazione di tale limite – due distinte (ma concorrenti) reazioni, reazioni che portano a configurare diverse ipotesi di responsabilità.
Volendo procedere a mezzo di una sintesi classificatoria semplificante si può dire che le due ipotesi più evidenti nel nostro ordinamento sono una di carattere settoriale

della giurisprudenza sul concetto di "danno pubblico", in *Nono convegno op. cit.*, 345), secondo cui a monte di questo mutamento del concetto di danno pubblico vi sarebbe stato il progressivo cambio di prospettiva da danno allo Stato-persona di matrice civilistica e che nel Codice civile trovava la sua disciplina, a danno alla collettività, disciplinato nelle leggi di contabilità pubblica.

[8] Cfr. C. conti, sez. riun., 9 aprile 1990, n. 659, in *Riv. C. conti*, 1990, 4, 32. Come si legge in A. Police, *La disciplina*, *op. cit.*, 95, «Tale condotta si ripercuote pregiudizievolmente sulla situazione dell'economia nazionale, incidendo negativamente sulla oculata e regolare utilizzazione delle disponibilità valutarie e quindi sulla bilancia dei pagamenti e sulla situazione complessiva dell'economia».

[9] Cfr. S. Pilato, *La responsabilità amministrativa. Profili sostanziali e processuali nelle leggi 19/94, 20/94 e 639/96*, Padova, 1999, 253 e ss. Cfr. anche, *ex multis*, C. conti, sez. riun., 28 giugno 1986, n. 576, in *Riv. C. conti*, 1990, n. 5, 65, che individua il danno erariale nell'alterazione dell'equilibrio di bilancio. Cfr. anche M. V. Lupò Avagliano, *La Responsabilità per danno all'equilibrio economico-finanziario del bilancio*, in *Il Consiglio di Stato*, 1984, vol. XXXV, Parte II, 697.

(o se si vuole speciale) ed una invece di carattere più generale. Da un lato, infatti, abbiamo una responsabilità di tipo sanzionatorio, dall'altro la ordinaria responsabilità amministrativo-contabile. Per l'accertamento di entrambi il legislatore, anche in virtù della cornice costituzionale, radica la giurisdizione esclusiva tendenzialmente generale della Corte dei conti.

Ora, già l'esistenza di due distinte responsabilità, l'una molto specifica e limitata appunto ai casi di artifizi e raggiri e l'altra invece generale, crea un problema di struttura. Crea un problema nell'*enforcement* garantito dalla Corte, perché se la Corte dei conti è chiamata a garantire l'*enforcement* pubblico del parametro o dei parametri della stabilità e dell'equilibrio, chiaramente l'esistenza di due alternativi (o addirittura concorrenti) circuiti di responsabilità pur con dimensioni ed estensioni molto diversificate, solleva problemi di coerenza complessiva del sistema da un lato e dall'altro dubbi di conformità del sistema medesimo ai principi costituzionali del giusto processo.

Soffermiamoci preliminarmente su questo secondo punto, perché più semplice ad avviso di chi scrive.

Parte della dottrina e parte della giurisprudenza ipotizzano che la responsabilità sanzionatoria e amministrativa, in relazione ai medesimi fatti, possano coesistere. Si sostiene, anche autorevolmente, che possano ben coesistere la responsabilità sanzionatoria nei confronti di coloro che appunto abbiano alterato la rappresentazione contabile con finalità elusive del limite legale posto dal patto di Stabilità e la responsabilità amministrativa per danno erariale conseguente alla concreta elusione di tale limite con ingiustificato depauperamento del pubblico erario

In realtà queste posizioni, che pur trovano loro nobile giustificazione nell'esigenza di assicurare la massima effettività ai limiti posti dal Patto di stabilità, non pare possano trovare accoglienza nel nostro ordinamento costituzionale.

L'esercizio contestuale o comunque congiunto di una azione che riguarda la responsabilità sanzionatoria e di un'altra che riguarda la responsabilità amministrativa, per una condotta valutabile in modo sicuramente unitario quanto ai suoi effetti pregiudizievoli sull'erario pubblico (e per il bene giuridico che il Patto di stabilità interno assicura), non corrisponde ai principi generali in materia di giusto processo.

Si tratta di principi ben saldi nella nostra Costituzione e nel nostro ordinamento giuridico[10], vale la pena di ricordarlo con un certo orgoglio, ben prima che il principio del giusto processo fosse così solennemente riconosciuto nel Diritto europeo convenzionale e dalla Corte europea dei diritti dell'uomo. Una duplicazione di una potestà sanzionatoria (di identica natura patrimoniale) per medesimi fatti contrasta con quel

[10] Cfr. per ampi riferimenti bibliografici T. Rafaraci, *Ne bis in idem*, in *Enc. dir., Annali*, III, Milano, Giuffrè, 2010, 857 ss. Bello lo studio di N. Galantini, *Il divieto del doppio processo per lo stesso fatto come diritto della persona*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, 101 ss.

sostanziale senso di giustizia e di proporzionalità della reazione (sanzionatoria e repressiva) dell'ordinamento a fronte di condotte illecite e lesive che incarna di sé l'ordito costituzionale in materia di potestà punitiva.
In secondo luogo, le regole del Diritto dell'Unione Europea e la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, ribadiscono tali principi ed anzi elevano a diritto fondamentalissimo dell'uomo (e quindi di ogni incolpato) quello a non subire duplicazioni di responsabilità e di giudizi per medesimi fatti o per condotte diverse ma unitariamente preordinate al medesimo obiettivo (come accade appunto in caso di elusione dei vincoli derivanti dal Patto e dagli obblighi di equilibrio sia in contrasto con le regole CEE)[11].
Si badi che non si vuole certo negare che le due responsabilità esistano nel nostro ordinamento e tantomeno si intende prospettare l'esigenza di eliminare le ipotesi di responsabilità sanzionatoria. Quello che è opportuno evitare è solo la duplicazione. In presenza di una ipotesi speciale di responsabilità amministrativa, quella di tipo sanzionatorio per violazione del Patto di stabilità interno, infatti, si dovrebbe ritenere che non possa trovare configurazione l'ipotesi generale della responsabilità amministrativo contabile.

4. (Segue): la responsabilità sanzionatoria e le sue potenzialità

Al contrario, ad avviso di chi scrive la responsabilità sanzionatoria andrebbe accresciuta e potenziata. Andrebbe estesa anzi a tutte le condotte che sono poste in violazione del Patto di stabilità. Andrebbe accresciuta perché la responsabilità sanzionatoria che commina una sanziona certo pecuniaria, ma con un minimo e un massimo che è parametrato alle responsabilità dell'agente che ha posto in essere l'illecito è una

[11] Sin troppo nota la giurisprudenza della Corte Edu, sentenza del 4 marzo 2014. In tale pronuncia, la seconda sezione della Corte ha condannato l'Italia per violazione dell'art. 4, Protocollo 7 della Cedu nel noto caso Grande Stevens per il cumulo di sanzioni (amministrative e penali) in materia di insider trading. Oggetto della vicenda erano state, in quel caso, condotte sussumibili nella fattispecie di manipolazione di mercato. Essa era stata oggetto prima di una procedura amministrativa per l'illecito amministrativo di cui all'art. 187-ter Tuf – al termine della quale la Consob aveva irrogato pesanti sanzioni pecuniarie e interdittive – e successivamente aveva formato oggetto di un procedimento penale per l'omologo reato di cui all'art. 185 Tuf. La Corte di Strasburgo ha qualificato le sanzioni comminate per l'illecito amministrativo di cui all'art. 187-ter Tuf come sanzioni «sostanzialmente penali» e ha ritenuto afferente alla materia penale la complessiva procedura finalizzata all'accertamento dell'illecito e all'irrogazione di tali sanzioni. Se ne vedano i commenti di A.F. Tripodi, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del* ne bis in idem *in tema di manipolazione del mercato*, in *Dir. pen. cont. online, www.penalecontemporaneo.it*, 9 marzo 2014; G. De Amicis, Ne bis in idem *e doppio binario sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza Grande Stevens nell'ordinamento italiano*, in *Dir. pen. cont.*, n. 3-4, 2014, 201 ss.; F. Viganò, *Doppio binario sanzionatorio e* ne bis in idem*: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?, ibidem*, 219 ss. Si veda anche F. Viganò, *Le conclusioni dell'avvocato generale nei procedimenti pendenti in materia di* ne bis in idem *tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont. online*, 18 settembre 2017, *www.penalecontemporaneo.it.*

responsabilità, di più facile applicazione ed *enforcement*, rispetto alla responsabilità amministrativa *tout court*. La violazione delle regole e la conseguente applicazione della sanzione sono un circuito sanzionatorio di una semplicità strutturale tale da assicurarne massima celerità ed efficacia.

Di contro, il circuito della responsabilità amministrativa è un meccanismo di *enforcement* pubblico in queste materie, molto complesso, che desta per altro una finale perplessità che consente di passare dal piano di osservazione con gli occhiali a quella che si avvale del cannocchiale. La prima difficoltà sta nel fatto che perché ci sia responsabilità amministrativa c'è necessità di un danno erariale. Io credo che la violazione del parametro non necessariamente dia luogo a danno erariale.

Non dà luogo a danno erariale, non tanto perché la violazione del parametro determina sicuramente un impoverimento al meno per l'ente di cui l'agente è dipendente o rispetto al quale è legato da un qualche rapporto di servizio, ma per la ragione che il danno che si viene a determinare per l'ente, in ogni caso è bilanciato dal vantaggio che da quell'azione, seppur illecita può derivare alla collettività territoriale di riferimento o ad altre amministrazioni pubbliche, perché evidentemente nuove spese da un lato comportano un vantaggio per servizi e prestazioni per la collettività, tendenzialmente di questo parliamo, ovvero perché dalle nuove spese, dalla nuova attività di produzione e scambio di beni e servizi deriva un incremento del prodotto interno lordo, deriva un incremento della ricchezza nazionale e conseguentemente della tassazione.

Se quindi dovendo specularmente immaginare che se c'è una responsabilità per danno ad amministrazione anche diversa da quella di appartenenza, ugualmente la *compensatio lucri cum damno*, va fatta in senso ampio e in questo molto opportunamente ci sono diverse pronunce delle Sezioni della Corte, che riconoscono questa ampiezza dell'*utilitas* che va valutata ai fini della *compensatio*, nel momento in cui si va a verificare con serenità l'esistenza di un pregiudizio, ma la presenza di notevoli elementi di compensazione ecco qui che i margini di una azione per responsabilità vengono meno o si riducono grandemente. Salvo ovviamente non voler considerare la *compensatio*, ma questo sarebbe un grave sviamento dalla natura e dalla funzione giudizio di responsabilità, ancor prima che dalle norme che tale compensazione impongono.

Per questa ragione non possono convincere le posizioni che una certa giurisprudenza per lo più territoriale è andata ad assumere in anni passati[12], e secondo cui costituisce indefettibilmente danno erariale il maggiore esborso che si è sostenuto a causa della mancata applicazione delle limitazioni finanziarie conseguenti al mancato rispetto del patto di stabilità interno, in quanto l'ente viene a sostenere una spesa normativamente vietata a causa del superamento dei vincoli di finanza pubblica.

[12] Cfr. C. conti, Sez. giur. Piemonte, 16 gennaio 2013, n. 6, confermata da Sez. III Appello, 6 ottobre 2016, n.482; Sez. giur. Piemonte, 31 agosto 2018, n. 611.

Del pari contrasta in maniera evidente con previsioni normative espresse la tesi secondo cui "non assume(rebbe) alcun rilievo la necessità di assicurare servizi essenziali per la collettività rientranti tra i compiti ineludibili di una amministrazione comunale"[13], se infatti tale necessità non elide per certo la illiceità della condotta posta in violazione dei limiti del patto[14], la materiale soddisfazione di tali interessi sicuramente costituisce utilità suscettibile di essere compensata con l'eventuale corrispondente danno.

5. Qualche riflessione ulteriore sul "sistema" delle sanzioni pecuniarie nella giurisdizione contabile

Parte della dottrina e della giurisprudenza hanno studiato la ragione per la quale il legislatore ha previsto ipotesi di condotte tipizzate, la cui violazione conduce all'irrogazione di una sanzione pecuniaria, il più delle volte liquidata tra un minimo e un massimo edittale o in un multiplo di determinati importi. Questa è stata individuata nella necessità di anticipare la tutela dei beni-valori di volta in volta considerati dal legislatore stesso, preliminarmente e indipendentemente da un'effettiva produzione di un danno, similmente a quanto avviene nel diritto penale con i reati di pericolo[15]. A differenza di quanto avviene nelle ipotesi tipizzate di responsabilità amministrativa, ove l'illecito è funzionalmente rivolto alla salvaguardia di specifici beni economici della cui somma si compone il patrimonio pubblico, oggetto di tutela delle ipotesi sanzionatorie sono determinati beni-valori appartenenti alla materia della contabilità pubblica, identificabili nel panorama costituzionale con l'equilibrio di bilancio, di cui all'art. 81 e 119, comma 6, Cost., con la sostenibilità del debito pubblico, propugnata all'art. 97,

[13] Continua poi la pronuncia: "spetta a ciascun ente individuare i servizi che riesce a garantire in base alla effettiva situazione finanziaria ed ai vincoli di finanza pubblica, sulla scorta delle previsioni di legge. Gli enti che subiscono limitazioni devono stabilire una graduatoria di importanza delle attività da svolgere nel rispetto delle disposizioni normative, valorizzando al massimo grado le risorse disponibili in rigorosa applicazione dei principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa" (Sez. giur. Piemonte, 16 gennaio 2013, n. 6).

[14] Peraltro va detto che qualche studioso ha provato ad argomentare che comunque va esclusa la responsabilità amministrativa, perché pur se illecite queste condotte sono esercizio della discrezionalità, io non lo credo affatto. Al contrario proprio l'esistenza del parametro indica che l'attività non è discrezionale, ma vincolata. E ciò non significa certo ignorare che un elemento di politicità pur nella assunzione di una scelta irregolare o illecita esiste, perché la scelta dell'amministratore che in modo irregolare o illecito tenta di aggirare il Patto per rispondere a bisogni sociali è una scelta politica. Ma si tratta in ogni caso di una scelta discrezionale sviata per vizio della funzione. Ma sul punto si vedano le riflessioni che da tempo conduce G. Della Cananea, *I limiti della finanza locale*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2, 2002, pp. 215-217 e già Id., *Il patto di stabilità e le finanze pubbliche nazionali*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4, pt. 1, 2001, 559-592.

[15] Cfr. C. conti, sez. riun., 31 luglio 2019, n. 26/2019/QM, in *www.corteconti.it*.

comma 1, e con il coordinamento della finanza pubblica e l'unità economica del Paese, ex art. 117. Il sistema è coerente con la recente pronuncia della Consulta, in cui il bilancio viene indicato come «bene pubblico» dello Stato Comunità, funzionale «alla valorizzazione della democrazia rappresentativa»[16], idoneo a «sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente...sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia all'individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare e a sottoporsi al giudizio finale, afferente al confronto tra il programmato e il realizzato»[17]. In conseguenza di ciò, il principio di salvaguardia dell'equilibrio di bilancio non rappresenta più un mero dato ragionieristico, ma ottiene lo *status* di "clausola generale" del sistema contabile, posto a tutela dei principi di solidarietà sociale (art. 2 Cost.) di pluralismo e di autonomia (art. 5 Cost.), di concorso al sostegno della spesa pubblica (art. 53 Cost.), di eguaglianza formale e sostanziale (art. 3, commi 1 e 2, Cost.). Non a caso, tali inedite forme di responsabilità erariale sono spesso disciplinate nelle leggi di bilancio, rendendo evidente quale sia la loro *mission*.
Il sistema sanzionatorio contabile si compone di sanzioni pecuniarie, la cui *ratio legis* va ricercata nella prevenzione e nella deterrenza, e di sanzioni accessorie (come, ad es., la nullità di atti o contratti), dirette a neutralizzare gli effetti di qualificate e tipizzate condotte illecite poste in essere dall'agente pubblico. Detto sistema consente, attraverso un sistema fondato sulla predeterminazione di vincoli, obblighi di condotta e sanzioni, un migliore coordinamento dell'agire pubblico, soprattutto in quelle occasioni in cui si rende necessario realizzare politiche comuni a una pluralità di enti[18].
Tuttavia, come ha audacemente argomentato la dottrina[19], «è possibile individuare un criterio di gradualità nella previsione delle sanzioni, in rapporto allo sviluppo progressivo della condotta temuta». Le condotte, prevalentemente omissive, che minacciano attraverso modalità meno gravi i beni fondamentali dell'ordinamento contabile sono, generalmente, punite attraverso sanzioni pecuniarie. Comportamenti quali l'adozione di atti amministrativi o la stipula di contratti vietati sono considerati più gravi e meritano, piuttosto, una sanzione caducante, che si sostanzia in una declaratoria di nullità, spesso accompagnata dalla succitata sanzione pecuniaria. Infine, al pieno realizzarsi dell'evento temuto, e alla conseguente responsabilità amministrativa dell'agente pubblico, si accompagna sovente una sanzione interdittiva (o politica), che, a riprova della massima gravità, incida sullo *Status* dell'autore della condotta vietata.

---

[16] Cfr. C. cost., 15 marzo 2019, n. 51, in *www.cortecostituzionale.it*.

[17] Cfr. C. cost., 20 luglio 2016, n. 184, in *www.federalismi.it*, 2016, 17, con nota di Rivosecchi, *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*.

[18] Cfr. A. Canale, F. M. Longavita, *La responsabilità sanzionatoria pecuniaria*, in A. Canale, D. Centrone, F. Freni, M. Smiroldo (a cura di), *La Corte dei conti op. cit.*, 416.

[19] Cfr. A. Canale, F. M. Longavita, *La responsabilità op. cit.*, 433.

Tuttavia, è d'uopo rilevare sin d'ora come il nuovo Codice di rito giuscontabile non abbia esteso la giurisdizione del Giudice erariale oltre i confini delle mere sanzioni pecuniarie, lasciando aperta ogni possibile soluzione interpretativa diretta a consentire una tutela più significativa di quei fragili equilibri che caratterizzano la pubblica finanza.
Le sanzioni a effetto interdittivo sono irrogate dalla Corte dei conti conseguentemente e per connessione a una sentenza di condanna nell'ambito di un giudizio di responsabilità amministrativa. Difatti, nonostante la relazione di accessorietà sia criticata da parte della dottrina, che sostiene l'autonoma irrogabilità delle sanzioni di *Status*[20], l'opinione maggioritaria, sostenuta anche dalla giurisprudenza contabile[21], smentisce categoricamente un simile possibilità. In particolare, parte della giurisprudenza contabile d'appello ritiene debba essere attribuita distinta rilevanza da un lato all'accertamento di responsabilità amministrativa già avvenuto, dall'altro all'applicazione della sanzione accessoria, ritenendo quest'ultima «collegata in via mediata al punto pregiudiziale costituito dalla circostanza che la Corte dei conti abbia riconosciuto un nesso causale tra il dissesto e le azioni od omissioni generatrici del danno»[22].
La fattispecie pilota di siffatte misure è individuabile nell'art. 6 del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149 («Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni»), che, modificando l'art. 248 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 («Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali»)[23], prevede che gli amministratori ritenuti responsabili di danni cagionati con dolo o colpa grave, nei cinque anni precedenti il dissesto finanziario, non possono ricoprire, per un periodo di dieci anni, incarichi di assessore, revisore, rappresentante dell'ente locale presso altre istituzioni pubbliche e

[20] Cfr. A. Canale, F. M. Longavita, *La responsabilità op. cit.*, 443. Gli autori si mostrano critici verso questa tesi minoritaria, rilevando l'assenza di approfondimenti giurisprudenziali al riguardo e ritenendo come, al momento, non possa che essere considerata una mera costruzione dogmatico-scientifica, che non consente un rito *ad hoc*.

[21] Cfr. C. conti, sez. giur. Campania, sent. n. 248/2013 e *id.*, sez. giur. Piemonte, sent. n. 67/2015, in *www.corteconti.it*, per le quali la comminatoria delle sanzioni interdittive «presuppone la prospettazione ed asseverazione di uno stretto nesso eziologico tra la fattispecie dannosa e il dissesto finanziario».

[22] Cfr. C. conti, sez. II app., 11 dicembre 2017, n. 960, in *www.corteconti.it.*

[23] Si riporta il testo della disposizione: «Fermo restando quanto previsto dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, gli amministratori che la Corte dei conti ha riconosciuto, anche in primo grado, responsabili di aver contribuito con condotte, dolose o gravemente colpose, sia omissive che commissive, al verificarsi del dissesto finanziario, non possono ricoprire, per un periodo di dieci anni, incarichi di assessore, di revisore dei conti di enti locali e di rappresentante di enti locali presso altri enti, istituzioni ed organismi pubblici e privati. I sindaci e i presidenti di provincia ritenuti responsabili ai sensi del periodo precedente, inoltre, non sono candidabili, per un periodo di dieci anni, alle cariche di sindaco, di presidente di provincia, di presidente di Giunta regionale, nonché' di membro dei consigli comunali, dei consigli provinciali, delle assemblee e dei consigli regionali, del Parlamento e del Parlamento europeo. Non possono altresì ricoprire per un periodo di tempo di dieci anni la carica di assessore comunale, provinciale o regionale né alcuna carica in enti vigilati o partecipati da enti pubblici».

che i sindaci e i presidenti di provincia allo stesso modo ritenuti responsabili non siano candidabili, per un periodo di dieci anni, a cariche pubbliche elettive (sindaco, presidente di provincia, presidente di giunta regionale, parlamentare, ecc.).
Numerose altre misure sanzionatorie dagli effetti interdittivi sono contenute in norme di settore[24] e, attraverso la loro connessione con ipotesi di responsabilità amministrativa, rafforzano l'opinione di quella parte della dottrina che ne sostiene la natura sanzionatoria.
Non è chiaro il motivo (forse la carenza di delega normativa specifica[25]) che abbia spinto il legislatore a trascurare, nel Codice di giustizia contabile, che le misure interdittive siano dichiarate e applicate dalla Corte dei conti, quali misure accessorie e consequenziali *ex lege* alla condanna.
Sta di fatto che una simile dimenticanza ha lasciato aperta una questione interpretativa di primo piano sull'effettività di queste sanzioni, in assenza di una sorta di "casellario giudiziario contabile" e con le Corti d'Appello costrette, a ogni competizione elettorale, a chiedere informazioni alle sezioni regionali della Corte dei conti sulle pronunce a carico dei candidati.
Le sanzioni a effetto caducante sugli atti amministrativi e sui contratti sono anch'esse estranee al Codice di giustizia contabile, ove non è stato previsto alcun rito che ne disciplini la comminazione, vista l'assenza di «un consolidato e univoco indirizzo applicativo della Corte dei conti da "codificare"»[26]. Tre sono, infatti, gli orientamenti rintracciabili nella giurisprudenza contabile in merito all'applicazione di questa tipologia di sanzione, tutti formatisi con riferimento ai mutui per spese diverse da investimenti, *ex* art. 30, comma 15, della legge 27 dicembre 2002, n. 289[27]. Primo tra questi, quello che nega la giurisdizione della Corte dei conti sulla declaratoria di nullità dei contratti,

---

[24] Si veda, ad esempio, l'art. 9, comma 5, della legge 8 marzo 2017, n. 24 (cd. Gelli-Bianco), ove si legge: «per i tre anni successivi al passaggio in giudicato della decisione di accoglimento della domanda di risarcimento proposta dal danneggiato, l'esercente la professione sanitaria, nell'ambito delle strutture sanitarie o sociosanitarie pubbliche, non può essere preposto ad incarichi professionali superiori rispetto a quelli ricoperti e il giudicato costituisce oggetto di specifica valutazione da parte dei commissari nei pubblici concorsi per incarichi superiori». Per un approfondimento sulle novità introdotte dalla legge cd. Gelli-Bianco, si veda V. Carbone, *La legge Gelli: inquadramento normativo e profili generali*, in *Corr. giur.*, 6, 2017, 737.

[25] Cfr. A. Canale, F. M. Longavita, *La responsabilità op. cit.*, 433, ove si ritiene che non sussista alcuna dimenticanza, essendosi il legislatore attenuto agli ambiti della delega (ex art. 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124), limitandosi ad operare il «riordino e la definizione della disciplina [delle] tipologie di giudizi che si svolgono innanzi la Corte dei conti».

[26] Cfr. A. Canale, F. M. Longavita, *La responsabilità op. cit.*, 433.

[27] Di seguito il testo dell'art. 30, comma 15, l. cit.: «Qualora gli enti territoriali ricorrano all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento, in violazione dell'articolo 119 della Costituzione, i relativi atti e contratti sono nulli. Le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti possono irrogare agli amministratori, che hanno assunto la relativa delibera, la condanna ad una sanzione pecuniaria pari

se non a fini meramente dichiarativi (e, quindi, non costitutivi), attribuendone la potestà cognitiva, anche incidentale, al giudice ordinario[28].
Un secondo indirizzo, pur sempre negativo della giurisdizione contabile, ne ravvede la causa nell'assenza di «una chiara formulazione della legge», ossia una *interpositio legislatoris*, che conferisca il potere cognitorio al Giudice contabile su simili vicende caducative[29]. Alcune delle pronunce riconducibili a questa posizione si sono limitate ad accertare la nullità del contratto di mutuo, rimettendo all'ente stipulatore le ulteriori valutazioni sull'effettiva risoluzione del contratto, da effettuare tenendo conto delle «condizioni di bilancio» nonché del «risparmio in termini di interessi»[30]. Altre, invece, si sono spinte fino a dichiarare, quale conseguenza dell'accertamento incidentale della Corte dei conti sulla nullità del contratto, l'illegittimità del mutuo e, quale ovvia conseguenza, l'illegittimità del pagamento dei relativi interessi, che assumerebbero di tal guisa il carattere del danno erariale[31].
Pungente la critica di parte della dottrina su questi due primi orientamenti, la quale ritiene la "nullità di diritto", da dichiararsi in queste ipotesi, diretta alla «salvaguardia dei fondamentali beni-valori della contabilità pubblica, enucleabili dagli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost.» ovvero alla «salvaguardia degli equilibri dei bilanci pubblici, della sostenibilità del debito pubblico, anche in coerenza con l'ordinamento dell'Unione Europea e del coordinamento della finanza pubblica, oltre che dell'unità economica del Paese»[32].
La giurisdizione del Giudice contabile sull'applicazione della sanzione di nullità degli atti e contratti, è riconosciuta da un terzo orientamento, a connotazione minoritaria, che riconduce il procedimento applicativo della sanzione tra le materie di contabilità pubblica, di cui all'art. 103, comma 2, Cost., spiegando come sia diretto alla tutela dei valori fondamentali da questa espressi[33]. Tuttavia, il medesimo orientamento ritiene che la sanzione della "nullità di diritto", caratteristica degli illeciti giuscontabili, abbia un valore esclusivamente contabile, non incidendo in alcun modo sui profili amministrativi e/o negoziali degli atti dichiarati nulli. Ne consegue che, a seguito di una siffatta declaratoria di nullità, l'ente dovrebbe dare «una diversa copertura finanziaria

---

ad un minimo di cinque e fino ad un massimo di venti volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione della violazione».

[28] Cfr. C. conti, sez. giur. Lazio, sent. n. 473/2011, in *www.corteconti.it*.

[29] Cfr. C. conti, sez. giur. Campania, sent. n. 105/2011, in *www.corteconti.it*.

[30] Cfr. la già citata C. conti, sez. giur. Campania, sent. n. 105/2011.

[31] Cfr. C. conti, sez. giur. Marche, sent. n. 27/2011, nonché *id*, sez. II app., sent. n. 2730/2010, etrambe in *www.corteconti.it*.

[32] Cfr. A. Canale, F. M. Longavita, *La responsabilità op. cit.*, 436, ove sono contenute altre due critiche all'orientamento riportato.

[33] Cfr. C. conti, sez. giur. Umbria, sent. n. 184/2011, in *www.corteconti.it*.

agli atti colpiti da nullità», «rideterminare virtualmente, ora per allora, la differenza di risultato dei documenti contabili, assegnando ad economia le risorse da indebitamento, utilizzate illegittimamente (così da poterle utilizzare per le consentite spese di investimento)» nonché «riportare a disavanzo o a minor avanzo, nel rendiconto, le uscite destinate a corrispettivo dei contratti con i quali siano state pagate spese correnti, la copertura delle quali deve essere assicurata mediante altre entrate consentite, tra quelle indicate dall'art. 149, comma 4, t.u.e.l.»[34].

Quanto, infine, alle sanzioni pecuniarie, il legislatore ne ha disposto la comminazione attraverso un giudizio speciale, disciplinato in un Capo *ad hoc* del Codice di giustizia contabile, composto dagli artt. 133-136.

Se risulta essere pacifica l'investitura di detto giudizio di quella formalità propria di un giudizio di contabilità pubblica, affinché si possa ricondurre le fattispecie sanzionatorie nell'ambito di applicazione dell'art. 103, comma 2, della Carta fondamentale, sul quadro valoriale cui la responsabilità sanzionatoria debba fare riferimento non c'è uniformità di vedute né in dottrina né in giurisprudenza.

Punto di partenza dell'esposizione sono alcune sentenze della Corte costituzionale, intervenute tra gli anni '80 e '90, nelle quali viene categoricamente esclusa l'applicabilità del secondo comma dell'art. 25 Cost.[35] alle sanzioni amministrative pecuniarie, in quanto tale norma, da interpretare nel necessario collegamento con il primo comma dello stesso articolo, si riferirebbe solo alla materia penale e non sarebbe di conseguenza estensibile a situazioni estranee all'attività del giudice penale quali la comminazione delle predette sanzioni, trovando applicazione l'art. 23 della Costituzione, giusta il quale «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»[36].

Per una prima impostazione, supportata da parte della giurisprudenza[37] e della dottrina[38], le fattispecie sanzionatorie pecuniarie affidate alla giurisdizione della Corte dei conti sarebbero pienamente sussumibili sotto il parametro dell'art. 23 della Costituzione.

Secondo un'opposta opinione, propugnata dalla già ampiamente citata sentenza delle

---

[34] Cfr. la già citata C. conti, sez. giur. Umbria, sent. n. 184/2011.

[35] Si riporta, per intero, l'art. 25 Cost: «1. Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge; 2. Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso. 3. Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge».

[36] Cfr. C. cost., 8 giugno 1981, n. 100, in *Giur. cost.*, 1981, I, 843 ss.; C. cost., 14 aprile 1988, n. 447, in *Giur. cost.*, 1988, 2057 ss.; C. cost., ord. 3 giugno 1992, n. 250, in *Giur. cost.*, 1992, 1916 ss.

[37] Cfr. C. conti, sez. giur. Umbria, 8 maggio 2007, n, 128, in *www.corteconti.it.*

[38] Cfr. R. Schülmers, *Sul parametro costituzionale riferibile alle nuove fattispecie sanzionatorie affidate alla giurisdizione della Corte dei conti*, in *www.corteconti.it*; A. Canale, F. M. Longavita, *La responsabilità op. cit.*, 420 e ss.

sezioni riunite 12/2007/QM[39] e da parte della dottrina[40], detta responsabilità patrimoniale sconterebbe la sua singolare natura afflittiva con il necessario adeguamento a quei canoni di tipicità, tassatività, determinatezza e specificità che del principio di legalità, di cui all'art. 25 della Costituzione, sono corollari, spettando alla legge l'onere di indicare, puntualmente, ogni elemento dell'intera fattispecie sanzionatoria, con riferimento sia al precetto sia alla sanzione.

6. Conclusioni sul danno da violazione del Patto di stabilità interno e sulla necessità di una parità di trattamento in ipotesi di sua elusione

Come si vede, il capitolo della potestà sanzionatoria ha oramai la sua dignità di "sistema" e ad esso ben potrebbe ascriversi (senza indebiti cumuli con le ipotesi di responsabilità amministrativa) l'esercizio della funzione giurisdizionale della Corte dei conti nelle ipotesi di violazioni del patto di stabilità interno.
Ma proprio nel concludere queste riflessioni una ulteriore esigenza di giustizia sostanziale e di coerenza del sistema induce a porre -sia pure senza particolare approfondimento- un'ultima questione problematica.
Pare a chi scrive che questo meccanismo di *enforcement* pubblico del patto di stabilità interno a mezzo della giurisdizione contabile venga esercitato quasi esclusivamente con riferimento agli Enti territoriali. Parliamo solo di Comuni e Province, ma ha senso e soprattutto è conforme ad un profondo senso di giustizia, o se si vuole all'applicazione dell'art. 3 Cost., in un sistema repubblicano multilivello, in cui cioè gli Enti pubblici che compongo la Repubblica sono tutti sullo stesso piano nella tutela delle posizioni e delle Comunità rappresentate, ha senso che l'ordinamento presupponga e preveda meccanismi di reazioni e strumenti di *enforcement* limitandoli ai soli Enti territoriali e regionali e non preveda analoghe forme di reazione nei confronti dello Stato?
Se si conducesse un'analisi economica, si intende dei flussi di finanza pubblica e si verificasse quanto incida sul mancato rispetto del Patto e del generale equilibrio, l'insie-

[39] Si riporta parte del testo della sentenza: «Le relative fattispecie devono necessariamente corrispondere ai parametri costituzionali di cui al menzionato art. 25 della Costituzione e, cioè, al principio di stretta legalità, nelle molteplici accezioni della: tipicità, tassatività (nel senso che le fattispecie legali non sono suscettibili di interpretazione analogica), determinatezza e specificità, nel senso che la legge deve molto puntualmente indicare ogni elemento dell'intera fattispecie sanzionatoria, sia con riferimento al precetto che alla sanzione»

[40] Cfr. N. Ruggiero, *Le fattispecie tipizzate e la responsabilità sanzionatoria*, in C. Mirabelli, E. F. Schlitzer (a cura di), *Trattato op. cit.*, 396. Secondo l'A, «Per la loro natura tipicamente sanzionatoria, esse devono necessariamente corrispondere al principio di stretta legalità, di cui all'art. 25 Cost., nella molteplice accezione della tipicità, tassatività, determinatezza e specificità. Ne deriva, oltre al divieto di interpretazione analogica, la necessità della puntuale predeterminazione normativa di ogni elemento dell'intera fattispecie sanzionatoria, con riferimento sia al precetto che alla sanzione».

me delle condotte poste in essere dallo Stato (anche a mezzo dell'improprio uso della funzione legislativa), rispetto a quello generato dagli Enti territoriali ci si renderebbe conto che, per dirla con l'efficacia delle parabole evangeliche, ci si limita alla "pagliuzza" (o se si vuole alle molte "pagliuzze") e si è costretti ad ignorare "la trave".
Viene quindi spontaneo l'interrogativo se sia sostenibile in termini di equità complessiva di un ordinamento (e del suo sistema di garanzie anche giurisdizionali) nel quadro costituzionale, che l'ordinamento consenta di reprimere e sanzionare le condotte degli Enti territoriali (e dei suoi agenti), ma sia del tutto carente di potestà giurisdizionale di reazione nei confronti dello Stato.
Si crede in realtà se è vero che c'è questa reazione nei confronti del Sindaco, dell'Assessore, non si può poi ipotizzare il difetto di giurisdizione della Corte nei confronti di pur autorevolissimi servitori dello Stato che gestiscono il debito pubblico o stipulano contratti. Ora mi rendo conto che è un discorso molto forte, tanto più forte in un momento in cui i bisogni sociali sono più accesi, sono più drammatici, tuttavia non possiamo eludere questo aspetto, nascondere o ipotizzare che tutta la reazione sia concentrata sulla contabilità degli Enti locali, tutte le garanzie di rispetto dei parametri siano riferite a queste realtà territoriali, ma non valgano per la Repubblica nel suo complesso.
Questo è il vero problema che anche la Corte dei conti, nello spettro delle sue più ampie funzioni e poteri (e non solo di quelli giurisdizionali), si deve far carico di segnalare ed affrontare.
Quanto è credibile, l'ipotesi e l'attività istruttoria del Ministero, per tornare alla bellissima relazione del Presidente Pischedda, quanto è credibile un Ministero degli Interni che svolge una occhiuta istruttoria sui conti di un Ente territoriale se poi tali parametri e tali regole dallo Stato vengono costantemente ignorati[41]. Bisogna rendersi conto che il sistema è tenuto ad assicurare coerenza, anche perché altrimenti si concorre a legittimare lo stato di eccezione[42] e così via salvare, oltre che lo Stato e le sue Amministrazioni anche alcuni Enti territoriali più forti per dimensioni o per capacità di influenza (a mezzo di una sequela di leggi speciali, e non si vuole star qui a ricordare le norme "salva Napoli" o "salva Catania").
Corrisponde a legalità costituzionale? Ma soprattutto corrisponde ad un senso di giustizia complessivo dell'*enforcement* pubblico?

---

[41] Per reali necessità non se ne dubita, così come non si contesta certo la legittima motivazione politica che anima alcune scelte, ma esse violano quel parametro, 10, 100, 1000 volte di più.

[42] Sul punto sia consentito rinviare al mio lavoro *L'emergenza come figura sintomatica di sviamento dalla funzione pubblica*, in *Dal diritto dell'emergenza al diritto del rischio*, a cura di L. Giani, M. D'Orsogna e A. Police, E.S., Napoli, 2018, 87 ss..

GLI EQUILIBRI DI FINANZA PUBBLICA NELLA PROSPETTIVA DEL BUON ANDAMENTO DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

Salvatore Cimini

Sommario: 1. Il principio di buon andamento – 2. L'introduzione nel nostro ordinamento della regola dell'equilibrio di bilancio – 3. Il contenuto della regola dell'equilibrio di bilancio – 4. L'ambito soggettivo di applicazione dei principi di buon andamento e di equilibrio di bilancio – 5. Equilibrio di bilancio ed economicità dell'azione amministrativa – 6. Le conseguenze dell'introduzione dell'equilibrio di bilancio in Costituzione – 7. Il buon andamento come parametro di bilanciamento da utilizzare nell'applicazione delle nuove regole sugli equilibri di finanza pubblica – 8. La possibile (ma non inevitabile) riduzione della sfera pubblica. La necessità di migliorare la qualità della spesa pubblica – 9. Equilibri di finanza pubblica e valorizzazione del principio di buon andamento – 10. Equilibrio di bilancio, sostenibilità del debito pubblico e coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea. La responsabilità per violazione dei vincoli di bilancio (cenni).

1. Il principio di buon andamento

Il titolo della relazione che mi è stato assegnato accosta la regola dell'equilibrio di bilancio ad un fondamentale principio del nostro ordinamento, il buon andamento[1].
Del resto, è il legislatore che, com'è noto, con la legge costituzionale n. 1 del 2012, ha aggiunto all'art. 97 Cost. – norma centrale per quanto riguarda le amministrazioni pubbliche – due regole, quella dell'equilibrio di bilancio e quella della sostenibilità del debito pubblico, anteponendole ai basilari principi di buon andamento e di imparzialità[2].
Ci si deve chiedere che relazione si può instaurare tra questi precetti.

---

[1] L'occasione offerta di riflettere su tale interessante tematica è particolarmente gradita e di questo devo ringraziare la Prof.ssa Giovanni Colombini e tutti gli organizzatori del Convegno.

[2] Affermano che l'art. 97 Cost. è diventato norma base e "architrave" della riforma costituzionale del bilancio del 2012, D. Cabras, *Su alcuni rilievi critici al c.d. "pareggio di bilancio"*, in *Riv. AIC*, n. 2/2012, 3; G. Scaccia, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, *ivi*, n. 3/2012, 9. Ritengono che l'art. 97 Cost. sia norma "generale e portante" della nuova Costituzione finanziaria, D. Cabras, *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: una regola importante per la stabilizzazione della finanza pubblica*, in *Quad. cost.*, 2012, 112, A. Morrone, *Pareggio di bilancio e stato costituzionale*, in *Riv. AIC*, n. 1/2014, 5; T.F. Giupponi, *Il principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio e la sua attuazione*, in *Quad. cost.*, 2014,

A tal fine, è utile delineare preliminarmente i contenuti del principio di buon andamento per poi soffermarsi sulla nuova nozione di equilibrio di bilancio.
Il principio di buon andamento, com'è noto, ha trovato difficoltà ad affermarsi.
Per lungo tempo, infatti, tale principio è stato ascritto all'area dell'irrilevante giuridico. Anche la Corte costituzionale ha tradizionalmente mostrato disagio ad esercitare il proprio sindacato sotto il profilo del buon andamento, trincerandosi dietro il rispetto del potere discrezionale del legislatore[3].
Solo con la giurisprudenza amministrativa e i contributi dottrinali degli anni '70 del secolo scorso[4] si superarono quelle costruzioni che si interrogavano sulla valenza giuridica del principio del buon andamento e sulla sua rilevanza limitata all'organizzazione dei pubblici uffici[5].
Il buon andamento ha acquisito così un significativo valore giuridico guadagnando, nella dottrina prevalente, una rilevanza anche sul piano dell'azione amministrativa, oltre che su quello dell'organizzazione[6]. È un principio che si applica ormai tanto all'organizzazione quanto all'attività amministrativa ed è un canone regolativo che orienta

---

58. Secondo M. Trimarchi, *Premesse per uno studio su amministrazione e vincoli finanziari: il quadro costituzionale*, in *Riv. it. dir. comun.*, 2017, 623 e ss., spec. par. 4.5, tale norma può essere considerata a buon titolo "la disposizione più significativa, nel senso di esemplare, della costituzione finanziaria vigente". Considera invece l'art. 97 Cost. una norma di chiusura che estende l'obbligo dell'equilibrio di bilancio, così generalizzandolo, a tutte le pubbliche amministrazioni non immediatamente riconducibili né allo Stato (vincolato con la revisione dell'articolo 81) né alle autonomie territoriali (vincolate con la revisione dell'articolo 119), P. Canaparo, *La legge costituzionale n. 1 del 2012: la riforma dell'articolo 81, il pareggio di bilancio e il nuovo impianto costituzionale in materia di finanza pubblica*, in www.federalismi.it, 2012, 16 e s. E. Picozza, *Il diritto dell'economia*, in E. Picozza, V. Ricciuto, *Diritto dell'economia*, II ed., Torino, 2017, 208, evidenzia che il principio dell'equilibrio di bilancio "diviene un principio generale di tutta l'attività delle pubbliche amministrazioni e quindi si presenta come un principio di legittimità (art. 97) e non solo di buon andamento della pubblica amministrazione". Sempre questo attento Autore osserva che "la materia della finanza e contabilità pubblica è destinata (salvo i casi di miopia giuridica purtroppo frequenti nelle sedi universitarie ed accademiche) a divenire materia fondamentale non solo per l'insegnamento del diritto dell'economia ma dello stesso diritto complessivamente inteso" (ivi, 212-213).

[3] Come messo in evidenza da M. Spasiano, *Il principio di buon andamento: dal metagiuridico alla logica del risultato in senso giuridico*, in *Ius publicum*, 2011, 1, che richiama Corte cost. 3 marzo 1959, n. 9; Id., *Il principio di buon andamento*, in *Studi sui principi del diritto amministrativo*, a cura di M. Renna-F. Saitta, Milano, 2012, 117 e ss. In argomento si veda anche A. Saitta, *Principio di buon andamento della pubblica amministrazione nella giurisprudenza costituzionale*, in *Dir. e Società*, 1988, 57 e ss.

[4] Tra gli studi più significativi in argomento non si possono che citare i lavori monografici di O. Sepe, *L'efficienza nell'azione amministrativa*, Milano 1975; A. Andreani, *Il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione*, Padova 1979.

[5] Fondamentali sono i lavori di M. Nigro, *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, 1966; G. Berti, *La pubblica amministrazione come organizzazione*, Padova, 1968, 59 e ss.; G. Pastori, *La burocrazia*, Padova, 1967, 87 e ss.

[6] E. Cannada Bartoli, voce *Interesse*, in *Enc. Dir.*, vol. XXII, Milano, 1972, 1 e ss.; P. Calandra, voce *Efficienza e buon andamento della pubblica amministrazione*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XII, Roma, 1966, 1 e ss.; Id., *Il buon andamento dell'amministrazione pubblica*, in *Studi in memoria di V. Bachelet*, vol. I, Milano,

l'amministrazione al raggiungimento del suo fine primario, ossia l'interesse pubblico specifico. È un canone che, naturalmente, deve orientare anche l'opera del legislatore. L'ordinamento ha riconosciuto nel tempo una molteplicità di contenuti al principio di buon andamento.

In particolare, soprattutto alla fine degli anni '80 del secolo scorso, quando sono state introdotte regole di sana gestione finanziaria[7], il buon andamento è stato oggetto di una interpretazione volta ad enfatizzarne la sua valenza di strumento destinato a migliorare l'efficienza e l'economicità dell'operato della pubblica amministrazione. Non solo quindi efficacia, intesa come la capacità del soggetto pubblico di realizzare i fini ad esso assegnati dall'ordinamento, ma anche efficienza ed economicità dell'azione.

Si è arrivati così all'emanazione della legge n. 241 del 1990, che, com'è ben noto, all'art. 1, dispone che l'attività amministrativa è retta dai criteri di economicità, efficacia, imparzialità, pubblicità, trasparenza, e così via. Si noti che questa legge richiama esplicitamente il principio di imparzialità, ma non quello di buon andamento, che viene declinato con i criteri di economicità e di efficacia.

Le esigenze di sana gestione finanziaria, di razionalizzazione della spesa pubblica e di un suo migliore utilizzo hanno assegnato dunque al buon andamento significati ulteriori, tra cui spicca il criterio dell'economicità. Tale criterio, da valutarsi anche in termini temporali, impone all'amministrazione l'obbligo di fare un uso diligente ed economico delle proprie risorse, anche attraverso una valutazione comparativa degli utili (ivi inclusi quelli sociali) conseguibili rispetto agli oneri assunti[8].

Si è registrato in tal modo un mutamento del paradigma normativo che ha modificato le modalità di azione del pubblico potere, il quale, a seguito delle riforme degli anni '990, non può più limitarsi al mero rispetto del dettato legislativo, ma deve raggiungere il fine pubblico (che rappresenta il criterio di efficacia) in modo efficiente ed economico, con il minor dispendio di risorse possibile. Il buon andamento implica quindi anche il potere-dovere assegnato all'amministrazione (e al legislatore) "di apprestare

---

1987, 157; A. Police, *Principi e azione amministrativa*, in *Diritto amministrativo*, a cura di F.G. Scoca, VI ed., Torino, 2019, 190, secondo cui "che il buon andamento costituisca ora anche un principio dell'attività amministrativa e che in tal modo debba orientare l'esercizio dei pubblici poteri, non è più dato di dubitare, atteso che i criteri di efficienza ed economicità sono stati assunti dallo stesso legislatore come canoni di condotta per l'amministrazione"; B. Cavallo, *Provvedimenti e atti amministrativi*, in *Trattato di diritto amministrativo*, diretto da G. Santaniello, vol. III, Padova, 1993, 327 e s. Sul principio di buon andamento si vedano anche E. Picozza, *Introduzione al diritto amministrativo*, Padova, 2018, 82; V. Cerulli Irelli, *Lineamenti di diritto amministrativo*, VII ed., Torino, 2019, 167 e 268.

[7] Che però, per una serie di ragioni, non hanno dato i risultati sperati. Si pensi, in particolare, alla legge 23 agosto 1988, n. 362, che ha introdotto i limiti alla legge finanziaria, rigorose modalità di copertura delle leggi di spesa e il Dpef (per rendere più efficace la programmazione finanziaria).

[8] Sul punto si veda M. Spasiano, *Il principio di buon andamento: dal metagiuridico alla logica del risultato in senso giuridico*, cit., 15.

le misure e gli strumenti più adeguati, opportuni, congrui, efficienti ed efficaci ai fini del corretto ed effettivo perseguimento dell'interesse pubblico concreto"[9].
In definitiva, il buon andamento è un basilare precetto – che va riferito all'ente nel suo complesso e non al funzionario[10] – che impone all'amministrazione di raggiungere l'interesse pubblico che gli è stato assegnato in modo economico ed efficiente.
La difficoltà che si trova ad affrontare la pubblica amministrazione oggi è però quella di dover perseguire l'interesse pubblico in un contesto di scarsità di risorse e di contenimento della spesa. Il principio di buon andamento, tuttavia, come si vedrà, impone al legislatore di garantire all'amministrazione le risorse finanziarie e organizzative indispensabili per far fronte alle funzioni ad essa affidate. Ciò rende evidente l'interazione che sussiste tra la regola dell'equilibrio di bilancio e il principio di buon andamento[11].

2. L'introduzione nel nostro ordinamento della regola dell'equilibrio di bilancio

Venendo all'equilibrio di bilancio, va ricordato che proprio nel decennio – gli anni '90 del secolo scorso – nel quale i criteri di economicità, efficacia ed efficienza hanno cominciato a caratterizzare l'azione delle amministrazioni pubbliche, si è cominciato ad introdurre nella costituzione materiale il principio dell'equilibrio tendenziale di bilancio. Principio che, invero, era stato già affermato a partire dalla importante e risalente sentenza della Corte costituzionale n. 1 del 1966, la quale, con riferimento alla vecchia formulazione dell'ultimo comma dell'art. 81 Cost., mettendo al centro la distinzione tra "pareggio di bilancio" e "equilibrio di bilancio", optò per il principio dinamico e meno rigido del tendenziale conseguimento dell'equilibrio tra le entrate e le spese[12].
Siffatta regola, però, non era menzionata espressamente in Costituzione[13].

---

[9] Cons. Stato, Sez. V, 15 marzo 2006, n. 3568; Id., Sez. IV, 22 ottobre 2004, n. 6972.

[10] Come evidenziato da E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, a cura di F. Fracchia, XX ed., Milano, 2018, 56.

[11] Interazione, talvolta anche conflittuale, che invero sussiste tra molti precetti costituzionali, come, ad esempio, tra il principio di buon andamento e il principio di imparzialità o tra il principio di legalità e il principio di buon andamento.

[12] Sulla sentenza e su questi argomenti si veda, di recente, G. della Cananea, *Dal pareggio di bilancio all'equilibrio della finanza pubblica*, in Corte costituzionale, *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria. Atti del convegno del 16-17 marzo 2017 dedicato alla magistratura contabile*, Milano, 2019, 241 e ss., spec. par. IV. Per un primo autorevole commento della sentenza della Corte costituzionale n. 1 del 1966 va ricordato V. Onida, *Portata e limiti dell'obbligo di indicazione della "copertura finanziaria" nelle leggi che importano "nuove o maggiori spese"*, in *Giur. cost.*, 1966, 4 e ss.

[13] G. Scaccia, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, cit., 2, segnala che "l'esigenza di un 'tendenziale' equilibrio di bilancio – derivante dal combinato disposto del divieto per la legge di appro-

Del resto, prima del *Fiscal Compact*, ad eccezione della Germania, nessuna Carta costituzionale dei principali Paesi europei conteneva al suo interno norme esplicite in tema di pareggio di bilancio.
Tuttavia, nel nostro Paese, come in altri, soprattutto a partire dagli anni '90 del secolo scorso, siffatto principio poteva ricavarsi dalla Costituzione materiale.
A quegli anni risalgono infatti il Trattato di Maastricht e il Patto di stabilità e crescita, con l'indicazione dell'obiettivo di bilancio in pareggio o in avanzo.
Di ciò era ben conscia la dottrina, la quale osservava che proprio negli anni '990 l'impostazione di taglio Keynesiano è tramontata nelle nostre economie e ad essa si è sostituita una finanza "manageriale", più attenta all'uso accurato delle risorse e agli equilibri di bilancio[14].
Dunque, le regole europee, in particolare quelle del primo decennio (che va dal 1997 al 2008), hanno inciso sulla nostra costituzione materiale. Lo scopo di tali regole era sostanzialmente quello di mettere in ordine i conti e porre dei paletti, come la riduzione del debito pubblico.
Con la crisi finanziaria del 2008, vi è stato un ripensamento della politica di bilancio in Europa. Si è passati da regole molto semplici a regole più complesse da applicarsi anche in via preventiva.
La filosofia di fondo delle riforme contenute nei vincoli europei adottate in questo secondo decennio è stata quella di operare un sempre più efficace e preventivo controllo della spesa e dell'indebitamento dei singoli Stati.
Così, tra l'altro, con il *Fiscal Compact* l'Unione europea ha chiesto agli Stati contraenti di recepire espressamente il principio del pareggio o l'avanzo di bilancio, preferibilmente, ma non necessariamente, in Costituzione, in norme comunque vincolanti e di natura permanente.

---

vazione del bilancio di stabilire nuovi tributi e nuove spese e dell'obbligo di copertura delle leggi di spesa (art. 81, terzo e quarto comma, Cost. nel vecchio testo) – è stata sempre considerata come un obiettivo politico, piuttosto che come un'obbligazione giuridica in senso proprio". Ricorda che, nell'ambito di più vasti progetti di revisione costituzionale, diverse sono state le proposte di modificare l'art. 81 Cost. nel senso di costituzionalizzare il principio del pareggio di bilancio, M. Passalacqua, *"Pareggio" di bilancio contro intervento pubblico nel nuovo art. 81 della Costituzione*, in www.amministrazioneincammino.it, par. 3.

[14] F. Zaccaria, *La spesa regionale tra razionalità e sviluppo. Atti del convegno (Cagliari, 28-29 novembre 2003)*, in *La gestione delle autonomie tra rinnovamento e stabilità*, a cura di L. Cavallini Cadeddu, ed. AV, 2005, 43 e ss. Secondo questo Autore, la crisi della finanza pubblica ovunque presente nei Paesi industrializzati già in quegli anni e l'entrata in vigore di alcune regole dell'Unione Europea, hanno determinato trasformazioni ordinamentali nel nostro sistema, con la conseguenza che l'art. 81, quarto comma, Cost., può essere reinterpretato nel senso di obbligo del pareggio (invece che equilibrio di bilancio come affermato da Corte cost. n. 1 del 1966). Attenta dottrina (G. Rivosecchi, *L'indirizzo politico-finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova 2007), sottolinea però condivisibilmente come ai costituenti non interessasse il pareggio di bilancio quanto piuttosto che con le successive leggi di spesa non si alterasse il complessivo equilibrio finanziario fissato inizialmente in bilancio.

Il nostro ordinamento ha scelto, com'è noto, la via costituzionale[15].
Non ha introdotto però il pareggio di bilancio, come richiesto dall'art. 3 del *Fiscal Compact*, ma la diversa nozione di equilibrio di bilancio. Il pareggio di bilancio è (inspiegabilmente) richiamato solo nel titolo della legge cost. n. 1 del 2012.
Invero, ogni Stato membro ha interpretato il *Fiscal Compact* in modo diverso.
Ad esempio, in Germania è stato accolto il principio del "pareggio" per i bilanci dei *Bund* e dei *Laender* (art. 109 GG): anche se si tratta di regola a maglie larghe e difficilmente giustiziabile perché soggetta a deroghe. La Spagna ha introdotto una regola più flessibile per lo Stato e le Comunità autonome, la "stabilità di bilancio"; un'altra più rigida, il "pareggio", per gli enti locali (art. 135 CE). La Francia, che non ha modificato la Costituzione, pur avendo sottoscritto il *Fiscal compact*, ha mantenuto il principio di "equilibrio dei conti" (art. 34 Cost.)[16].
Il nostro ordinamento, come detto, con la legge cost. n. 1 del 2012, probabilmente in modo un po' affrettato[17], ha introdotto la regola dell'equilibrio di bilancio in Costituzione, scolpendola in ben tre articoli (81, 97 e 119); tale regola riguarda tutte le amministrazioni pubbliche: statali, territoriali e non territoriali[18].

3. Il contenuto della regola dell'equilibrio di bilancio

La misura e la definizione dell'"equilibrio" non è stata però costituzionalizzata.
Di essa si occupa la legge "rinforzata"[19] n. 243 del 24 dicembre 2012, la quale precisa

---

[15] Sulla trasposizione nel diritto nazionale italiano delle politiche di bilancio dell'Unione europea si vedano E. Picozza, S. Oggianu, *Politiche dell'Unione europea e diritto dell'economia*, Torino, 2013, 12 e ss.

[16] Così G. Pesce, *La sostenibilità del debito pubblico della pubblica amministrazione nella nuova costituzione finanziaria dello Stato*, in *Riv. It. dir. pubbl. com.*, 2015, 531 e ss., spec. par. 8. Per un'analisi comparata su questi temi si veda I. Ciolli, *I Paesi dell'Eurozona e i vincoli di bilancio. Quando l'emergenza economica fa saltare gli strumenti normativi ordinari*, in *Rivista AIC*, n. 1/2012.

[17] A. Brancasi, *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione* (10 gennaio 2012), in www.forumcostituzionale.it.

[18] In argomento la letteratura è alluvionale. Si vedano, tra i numerosi commenti, oltre a quelli già citati e a quelli che saranno citati *infra*, A. Brancasi, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in www.osservatoriosullefonti.it (anche in *Quad. Cost.*, 2012, 1); F. Bilancia, *Note critiche sul c.d. "pareggio di bilancio"*, in *Rivista AIC*, n. 2/2012; G. Rivosecchi, *Il c.d. pareggio di bilancio tra Corte e legislatore, anche nei suoi riflessi sulle regioni: quando la paura prevale sulla ragione*, *ivi*, n. 3/2012; M. Luciani, *Costituzione, bilancio, diritti e doveri dei cittadini*, in *Scritti in onore di Antonio D'Atena*, Milano, 2015, 1673 e ss.; G. Lo Conte, *Equilibrio di bilancio, vincoli sovranazionali e riforma costituzionale*, Torino, 2015; M. Degni, P. De Ioanna, *Il bilancio è un bene pubblico. Potenzialità e criticità delle nuove regole del bilancio dello Stato*, Roma, 2017; si segnala anche il volume collettaneo *Dalla crisi economica al pareggio di bilancio; prospettive, percorsi e responsabilità*, Atti del LVIII Convegno di studi di scienza dell'amministrazione, Milano, 2013.

[19] "Rinforzata" perché approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, come previsto dal novellato art. 81, co. 6, Cost.

che – con l'eccezione delle Regioni e degli enti locali – l'equilibrio di bilancio coincide con l'obiettivo di medio termine. Tale obiettivo viene raggiunto con un valore del saldo strutturale (rapporto indebitamento netto/Pil) compreso nell'intervallo dello 0,5 % del Pil (disavanzo strutturale), il pareggio o l'attivo (avanzo strutturale)[20]. Per le Regioni e gli enti locali, invece, i bilanci si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguono un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali[21].

L'equilibrio di bilancio è quindi una nozione dinamica e non statica come quella di pareggio. Anche la Corte costituzionale ha precisato che si tratta di una nozione dinamica che proietta l'equilibrio di bilancio in una dimensione pluriennale[22].

È altresì importante sottolineare che il nuovo art. 81 Cost. lascia margini di discrezionalità al legislatore, disponendo che lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico e che l'indebitamento è consentito solo "al fine di considerare gli effetti del ciclo economico", oltre che per "eventi eccezionali".

La nuova formulazione dell'art. 81 Cost. ammette quindi politiche discrezionali della spesa in *deficit*, soltanto però con finalità anticicliche e negli eventi eccezionali.

Rispetto al previgente art. 81 della Costituzione vi è un maggiore rigore, in quanto il ricorso all'indebitamento è consentito solo in via straordinaria, per contrastare il ciclo economico negativo o per il governo di eventi eccezionali. Si pretende così una rigidità che neanche il *Fiscal compact* richiedeva in forma così esigente.

La puntuale disciplina sul ricorso all'indebitamento è stata affidata alla già citata legge rinforzata n. 243 del 2012, la quale ha previsto formule piuttosto elastiche, che hanno poi di fatto consentito di ricorrere, con una certa frequenza, a tale pratica, soprattutto nei periodi di difficoltà economica.

Il ricorso all'indebitamento da parte degli altri enti territoriali (enti locali e regioni) è, invece, fortemente limitato. Oltre al vincolo dettato dall'originaria versione dell'art. 119 Cost., in virtù del quale tali enti "possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare

---

[20] Si veda l'art. 5 della l. n. 243 del 2012, ove si precisa che l'equilibrio dei bilanci si considera conseguito anche quando il saldo strutturale assicura il rispetto del percorso di avvicinamento all'obiettivo di medio termine nei casi di eventi eccezionali (art. 6 della l. n. 243/2012) o nelle ipotesi in cui scatti il meccanismo di correzione degli scostamenti rispetto all'obiettivo programmatico strutturale (art. 8 della l. n. 243/2012). L'equilibrio di bilancio si intende conseguito anche nel caso in cui il saldo strutturale evidenzi uno scostamento inferiore a quello che fa scattare il meccanismo di correzione di cui all'art. 8, co. 1, l. n. 243/2012.

[21] Così dispone l'art. 9 della l. n. 243/2012 come modificato dall'art. 1, co. 1, della l. 12 agosto 2016, n. 164.

[22] Corte cost. 10 giugno 2016, n. 133; Id., 16 dicembre 2016, n. 279. Più di recente, Corte cost., 14 febbraio 2019, n. 18, ha chiarito che il "principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate".

spese di investimento", la nuova versione di detto articolo, come integrato dopo la novella del 2012, prescrive "la contestuale definizione di piani di ammortamento" e, soprattutto, impone la condizione, piuttosto gravosa, secondo cui "per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio".
In sostanza, dalla nuova disciplina costituzionale si ricava che è il bilancio dello Stato a doversi "equilibrare" allo scopo di raggiungere gli obiettivi di finanza pubblica, potendo ricorrere all'indebitamento in funzione anticiclica o per eventi eccezionali in via tendenzialmente esclusiva ed a favore dell'intero sistema pubblico[23].

4. L'ambito soggettivo di applicazione dei principi di buon andamento e di equilibrio di bilancio

Dunque, i principi (o meglio, le regole) dell'equilibrio dei bilanci e della sostenibilità del debito pubblico si aggiungono ai principi di buon andamento e di imparzialità.
Si tratta di precetti diversi tra loro, che non sono tuttavia inconciliabili e, anzi, devono essere letti in modo sistematico.
La diversità tra questi principi si evince anzitutto dal fatto che hanno un ambito soggettivo diverso.
Infatti, a differenza dei principi di buon andamento e di imparzialità, che sono testualmente riferiti ai "pubblici uffici", i principi "dell'equilibrio dei bilanci" e della "sostenibilità del debito pubblico" sono espressamente riferiti alle "pubbliche amministrazioni" e non prevedono una riserva di legge relativa ma si richiamano al rispetto di una fonte sovranazionale, l'ordinamento dell'Unione europea.
Anche in virtù di questo richiamo all'ordinamento europeo, la nozione di amministrazione pubblica che viene in rilievo è diversa, più ampia rispetto a quella tradizionale di cui all'attuale art. 97, co. 2 Cost., ed è quella di amministrazione finanziaria.
È del resto una tendenza normativa, che adesso ritroviamo anche in costituzione, quella di differenziare la nozione di pubblica amministrazione in ragione dei settori o degli scopi presi in considerazione[24].
Il compito di individuare il significato da attribuire alle parole "pubbliche amministrazioni", e di stabilire dunque l'ambito soggettivo di applicazione della nuova norma costituzionale, è assolto dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, che, all'art. 2, comma

[23] Così W. Giulietti, M. Trimarchi, *Nozione di amministrazione pubblica e coordinamento statale nella prospettiva dell'interesse finanziario*, in *Diritto e Processo Amministrativo*, 2016, 926 e ss., i quali mettono in evidenza l'impatto che questa rafforzata funzione statale di coordinamento finanziario e contabile può provocare sull'autonomia degli enti locali e sulle regioni.

[24] In argomento sia consentito il rinvio a S. Cimini, *L'attualità della nozione di ente pubblico*, in www.federalismi.it, 2015, ivi ulteriori riferimenti bibliografici.

primo, lett. *a)*, dispone che si intendono per "amministrazioni pubbliche" gli enti individuati con le procedure e gli atti previsti, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, dalla normativa in materia di contabilità e finanza pubblica, articolati nei sottosettori delle amministrazioni centrali, delle amministrazioni locali e degli enti nazionali di previdenza e assistenza sociale.

In sostanza, si fa rinvio all'«Elenco annuale delle Amministrazioni pubbliche» annualmente redatto dall'ISTAT, ai sensi della legge di contabilità e finanza pubblica del 2009 (art. 1, co. 2 e 3, l. n. 196 del 2009).

Secondo le regole contabili dell'Unione Europea (SEC 2010), il predetto elenco include le unità istituzionali che agiscono da produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita. Tali soggetti, che concorrono alla formazione del conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche, si caratterizzano dall'essere controllati e prevalentemente finanziati da enti pubblici nonché per il fatto che la maggior parte dei propri costi di produzione non è coperta con ricavi dal mercato (in quanto le entrate provenienti dal mercato, o da soggetti diversi da quelli che li controllano, non raggiungono la soglia del 50%)[25].

Facendo riferimento al criterio *market/no market*, la definizione di cui alla legge n. 243/2012 inserisce nel novero delle "pubbliche amministrazioni" molti soggetti che hanno natura privata[26], ai quali non è detto che si applichi il principio di buon andamento (precetto che si applica senz'altro ai soggetti privati preposti all'esercizio di attività amministrative, come sancito dall'art. 1, co. 1-*ter*, l. n. 241/1990). È da ritenere pertanto che vi possano essere soggetti privati, inclusi nell'elenco redatto dall'Istat che

---

[25] Come evidenziato da G. Colombini, *Buon andamento ed equilibrio finanziario nella nuova formulazione dell'art. 97 Cost.*, in *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria. Atti del convegno del 16-17 marzo 2017 dedicato alla magistratura contabile*, Milano, 2019, 381 e ss., spec. par. 2, "per quanto concerne la classificazione delle unità *market/non market*, ai fini dell'inserimento nel settore S-13 (pubbliche amministrazioni), il nuovo regolamento, pur mantenendo la regola del 50% nel rapporto costi ricavi, per cui una unità istituzionale è considerata *market* o *non market* a seconda che le vendite coprano o meno più del 50% dei costi di produzione, ha introdotto tra i costi di produzione anche il costo del capitale (costo che può essere approssimato alla spesa per interessi, vale a dire differenza tra gli interessi passivi pagati dall'impresa per il finanziamento degli investimenti ed interessi attivi riscossi dall'impresa in relazione alla attività detenute) andando così ad incidere sul rapporto costi-ricavi, e dunque rapporto del 50%. Ne consegue che le nuove regole del SEC2010 se applicate nei termini descritti, vanno ad ampliare il numero delle unità *non market* e dunque il perimetro delle amministrazioni pubbliche".

[26] Invero, la giurisprudenza sul punto – devoluta prima al giudice amministrativo e attualmente al giudice contabile – è già cospicua e ha visto coinvolte le Fondazioni lirico-sinfoniche, le Federazioni sportive, le Casse previdenziali privatizzate degli ordini professionali, le Società a partecipazione pubblica, ecc. Per una puntuale analisi si rinvia a G. Colombini, *La dimensione finanziaria dell'amministrazione pubblica e gli antidoti ai fenomeni gestionali di cattiva amministrazione*, in *www.federalimsi.it*, 2017, 9 e ss.; in argomento, si veda anche, della stessa Autrice, *Notazioni a margine del processo di costituzionalizzazione della nozione finanziaria di amministrazione pubblica*, in AA.VV., *Passato a presente del diritto amministrativo. Giornata di studi in onore di Alberto Massera*, Napoli, 2017.

compone l'amministrazione finanziaria, sottoposti solo al primo e non al secondo comma dell'art. 97 Cost., vale a dire solo alle regole di equilibrio di bilancio e sostenibilità del debito pubblico e non ai principi di buon andamento e imparzialità.
La novella dell'art. 97 Cost. ha dunque portato al riconoscimento della nozione di amministrazione finanziaria, elevando al rango costituzionale una nozione già presente, a livello di legislazione ordinaria, nella legge di riforma della contabilità e della finanza pubblica del 2009 (l. n. 196 del 2009).

5. Equilibrio di bilancio ed economicità dell'azione amministrativa

L'inserimento delle regole dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico nell'art. 97 Cost., ci porta a chiedere se tali vincoli di bilancio possano costituire dei parametri che influenzano il significato da dare al principio di buon andamento o se non sia piuttosto quest'ultimo a rappresentare un parametro di bilanciamento da prendere in considerazione nell'applicazione delle regole dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico.
Certamente, la novella costituzionale del 2012 ha fatto emergere una dimensione finanziaria (delineata nel primo comma dell'art. 97 Cost.) e una dimensione amministrativa dell'Amministrazione (delineata nel secondo comma dell'art. 97 Cost.)[27].
È fuor di dubbio, inoltre, come già detto, che i principi oggi elencati all'art. 97 Cost. – quelli di buon andamento, imparzialità, equilibrio di bilancio e sostenibilità del debito pubblico – pur essendo diversi tra loro devono essere letti in modo sistematico (come del resto tutti gli articoli della Costituzione).
Essi vanno a costituire il nuovo statuto costituzionale della pubblica amministrazione. Da questo nuovo statuto emerge, in particolare, la valorizzazione e l'implicito riconoscimento costituzionale del principio (sarebbe meglio dire criterio) di "economicità", prima richiamato solo in una legge ordinaria, sia pure contenente principi generali, come la l. n. 241 del 1990[28].
Secondo alcuni in dottrina, con l'introduzione dell'equilibrio di bilancio in Costituzione, il principio di economicità dell'azione amministrativa, inteso nella sua accezione di massima attenzione per l'uso oculato delle risorse, costituisce non più solo uno dei criteri a cui conformare l'azione amministrativa (come già previsto dall'art. 1, l. n. 241

[27] Ampiamente sul punto G. Colombini, *Buon andamento ed equilibrio finanziario nella nuova formulazione dell'art. 97 Cost.*, cit., 381 e ss.

[28] In argomento G. Bottino, *Il nuovo articolo 97 della Costituzione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2014, 691 e ss., par. 7, secondo cui con la riforma costituzionale dell'art. 97 Cost. l'economicità "esce" dalla sua tradizionale riferibilità al principio costituzionale di "buon andamento", per assumere una natura, ed una rilevanza, propria ed autonoma, divenendo parte integrante e sostanziale del principio dell'equilibrio di bilancio.

del 1990), ma una sorta di superprincipio, inderogabile per l'Amministrazione come per il legislatore, e quindi criterio di interpretazione di tutte le norme regolative delle potestà ed attività amministrative[29].

Anche la Corte costituzionale ha rilevato che l'equilibrio di bilancio "si risolve nel criterio di economicità secondo cui l'azione delle pubbliche amministrazioni deve perseguire i propri obiettivi, garantendo il buon andamento e l'imparzialità con il minimo dispendio di risorse"[30].

In effetti, non può essere revocato in dubbio che le nuove regole finanziarie e le minori risorse a disposizione impongono alla p.a. una gestione sempre più efficace, efficiente ed economica, valorizzando ed enfatizzando proprio il principio di economicità.

Non si tratta però della novità più rilevante introdotta dalla riforma del 2012, atteso che già prima di questa novella costituzionale la pubblica amministrazione e i dipendenti pubblici erano tenuti ad agire nel pieno rispetto del criterio di economicità, utilizzando al meglio le risorse pubbliche a disposizione, anche per non arrecare un danno all'erario[31].

Né si può ritenere che la collocazione al primo comma dell'art. 97 Cost. dei principi di equilibrio di bilancio e sostenibilità del debito pubblico delinei un modello di pubblica amministrazione orientato principalmente ed esclusivamente al contenimento dei costi[32], giacché, a tacer d'altro, alla luce del principio di legalità, la p.a. continua ad avere come suo preminente e fondamentale compito quello di perseguire interessi pubblici, sia pure utilizzando – come sempre avrebbe dovuto fare – le minori risorse possibili.

---

[29] Così F. Goisis, *Il problema della natura e della lucratività delle società in mano pubblica alla luce dei più recenti sviluppi dell'ordinamento nazionale ed europeo*, in *Dir. econ.*, 2013, 67 e 69. Nello stesso senso R. Ursi, *Il paradigma europeo dell'efficienza delle pubbliche amministrazioni*, in *Istituzioni del federalismo*, 2018, 854, sottolinea "la valenza prioritaria, e prevalente, da attribuire al criterio dell'economicità, intesa come obbligo di impiegare la minore quantità possibile di risorse pubbliche".

[30] Corte cost., 10 giugno 2016, n. 133.

[31] Com'è noto, la giurisprudenza contabile da tempo ritiene il principio del buon andamento della pubblica amministrazione un interesse pubblico generale la lesione del quale costituisce in sé un danno erariale. Il danno consiste nella disutilità della spesa e nella violazione, in sostanza, del criterio di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa. In questo contesto può essere inserito il danno da disservizio. Si vedano, ad esempio, Corte conti, Sez. II, 23 maggio 1983, n. 56; Id., Sez. I, 25 maggio 1989, n. 181; Id., Sez. II, 30 gennaio 2014, n. 38; Id., Sez. III, 22 luglio 2013, n. 522. Sul danno all'erario come pregiudizio al buon andamento della p.A. e all'impiego efficiente delle risorse si veda, per tutti, A. Police, *La disciplina attuale della responsabilità amministrativa*, in *La responsabilità amministrativa ed il suo processo*, a cura di F.G. Scoca, Padova, 1997, 100 e ss. In argomento sia altresì consentito rinviare a S. Cimini, *La responsabilità amministrativa e contabile*, in *Manuale di Contabilità pubblica*, a cura di G.F. Ferrari e E. Madeo, Milano, 2019, 223 e ss., spec. 233; Id., *La responsabilità amministrativa e contabile. Introduzione al tema ad un decennio dalla riforma*, Giuffrè, Milano, 2003.

[32] Non si può ritenere, quindi, come pure affermato in dottrina, che "dopo la svolta dell'amministrazione di risultato si conclama definitivamente la stagione del legalismo dell'efficienza, caratterizzato come supino rispetto delle norme che comportano risparmio e permettono la compressione del debito pubblico" (così R. Ursi, *Il paradigma europeo dell'efficienza delle pubbliche amministrazioni*, cit., 856).

6. Le conseguenze dell'introduzione dell'equilibrio di bilancio in Costituzione

Una novità importante dell'introduzione espressa dell'equilibrio di bilancio in Costituzione è costituita dalla possibilità di evocare tale precetto come parametro nei giudizi di legittimità costituzionale[33].

Ne consegue, secondo una parte della dottrina, che l'equilibrio dei bilanci potrebbe essere destinato a diventare una sorta di super-norma prevalente sugli altri valori dell'ordinamento[34]. Si ritiene così che la legge costituzionale n. 1 del 2012 abbia introdotto "una vera e propria frattura rispetto all'impianto costituzionale del 1948", nel senso che "le norme introdotte dalla novella agli artt. 81, 97 e 119 Cost. non si limitano più a conformare solo i processi decisionali, bensì diventano espressione diretta di una precisa tipologia di politica economica e, in quanto tali, vorrebbero prefigurare la prevalenza della cura degli interessi finanziari, su quella di qualsiasi altro interesse"[35]. Affermazioni così nette non si possono condividere[36].

---

[33] È stato evidenziato da G. Scaccia, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, cit., 2, che la revisione dell'art. 81 Cost. e la specifica previsione di un controllo costituzionale sul rispetto del vincolo del pareggio tocca "uno degli snodi cruciali della forma di governo, perché fanno oggetto di responsabilità giuridica e di sanzione costituzionale obbligazioni che in precedenza rilevavano solo in sede politica e restavano consegnate, in definitiva, alle dinamiche della relazione fiduciaria". Questo Autore si interroga tuttavia sulla effettività della garanzia giurisdizionale della regola dell'equilibrio di bilancio formulata nel nuovo art. 81 Cost. arrivando alla conclusione che tale regola appare per più versi accidentata essendo ciò il riflesso di una quasi inevitabile scarsa coercibilità giuridica delle norme costituzionali sul bilancio. Si veda però G. Rivosecchi, *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, in *Riv. Aic*, n. 3/2016, 23, il quale evidenzia come il Giudice delle leggi sia "costantemente chiamato ad assicurare il controllo sul rispetto della regola dell'equilibrio sul piano tanto dei rapporti tra Governo e Parlamento, quanto delle relazioni finanziarie tra i diversi livelli territoriali di governo, stante, tra l'altro, l'ormai pacifica sindacabilità delle leggi di bilancio, statali e regionali". M. Trimarchi, *Premesse per uno studio su amministrazione e vincoli finanziari: il quadro costituzionale*, cit., par. 4.7, ritiene che l'impatto della riforma sia "dirompente, quantomeno in potenza, perché da un sistema in cui la violazione delle regole sul bilancio non comporta conseguenze giuridiche sugli atti dello Stato si passa a un sistema in cui il mancato rispetto del vincolo di bilancio può dar luogo all'invalidità degli atti che ne sono causa". In questa direzione si era orientata già autorevole dottrina: M. Luciani, *Costituzione, bilancio, diritti e doveri dei cittadini*, in *Astrid rassegna*, 3/2013, 30, e A. Brancasi, voce *Bilancio (equilibrio di)*, in *Enc. Dir*., Annali, VII, Milano, 2014, 170.

[34] Si vedano, tra gli altri, A. Brancasi, *Bilancio (equilibrio di)*, cit., 167 e ss.; L. Mercati, *L'equilibrio di bilancio tra democrazia ed efficienza*, in *Diritto e processo* (www.rivistadirittoeprocesso.eu), 2018, 231 e ss., spec. 244.

[35] R. Ursi, *Il paradigma europeo dell'efficienza delle pubbliche amministrazioni*, cit., 844; dello stesso Autore si veda anche il volume monografico *Le stagioni dell'efficienza. I paradigmi giuridici della buona amministrazione*, Rimini, 2016, spec. 395 e ss.

[36] Persuasivo e del tutto condivisibile è invece l'auspicio di G. Rivosecchi, *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, cit., 22, secondo cui: "Quello che sarebbe necessario evitare è che l'art. 81 Cost. e l'equilibrio di bilancio diventino un valore di rango super-costituzionale, che renda impraticabile il bilanciamento con gli altri principi costituzionali, e che, conseguentemente, non consenta di dichiarare incostituzionali le leggi in contrasto con altre norme della Costituzione".

Certo, la riforma costituzionale del 2012 ha fatto emergere la problematica relativa alla tutela dei diritti sociali, aumentandone il loro condizionamento finanziario[37] e pregiudicando di fatto il riconoscimento degli stessi[38].

Ma, se è vero che il principio dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico vincolano il legislatore nelle scelte di politica economica, non è men vero che tali principi non possono prevalere in modo assoluto sugli altri principi costituzionali di pari rango e, in particolare, sul contenuto essenziale dei diritti sociali e sulla tutela dei diritti legati al rispetto della dignità della persona.

La dottrina costituzionalistica ha anche puntualmente messo in luce i margini di flessibilità previsti dall'art. 81 Cost., che consente l'indebitamento al verificarsi di eventi eccezionali e nelle fasi avverse del ciclo economico, arrivando alla conclusione che tale flessibilità consente di attuare politiche fiscali anticicliche che non mettono a rischio la garanzia dei diritti fondamentali[39]. Flessibilità manifestata anche dalla circostanza che l'equilibrio di bilancio si riferisce al saldo strutturale, cioè ad un saldo corretto per gli effetti del ciclo economico e al netto delle misure *una tantum* e temporanee.

Va evidenziato inoltre che la stessa legge costituzionale n. 1 del 2012 (e il successivo art. 11 della l. n. 243 del 2012) prevede che nelle fasi avverse del ciclo economico o al verificarsi di eventi eccezionali lo Stato deve concorrere ad assicurare il finanziamento

---

[37] Parla per la prima volta di "diritti finanziariamente condizionati", F. Merusi, *I servizi pubblici negli anni ottanta*, in *Quad. reg.*, 1985, 39 e ss. In giurisprudenza, si veda Corte cost., 15 gennaio 2010, n. 10.

[38] In tal senso M. Trimarchi, *Premesse per uno studio su amministrazione e vincoli finanziari: il quadro costituzionale*, cit., spec. par. 5.

[39] In questa direzione A. Morrone, *Pareggio di bilancio e stato costituzionale*, in *Rivista AIC*, 24 gennaio 2014, n. 1/2014. Si veda anche M. Luciani, *Vincoli di bilancio e prestazioni sociali,* in Corte costituzionale, *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria. Atti del convegno del 16-17 marzo 2017 dedicato alla magistratura contabile*, Milano, 2019, 53 e ss., spec. par. 2, che mette in evidenza come "nel corso del procedimento di approvazione della legge costituzionale e subito dopo la sua entrata in vigore una parte significativa della dottrina ne ha avanzato un'interpretazione massimalista epperciò – a mio parere – catastrofista, quasi che con la revisione si fosse inteso imporre una sorta di infrangibile gabbia ai poteri di entrata e di spesa dello Stato (e di tutte le amministrazioni pubbliche). Una lettura equilibrata, invece, avrebbe dovuto indurre a valorizzare gli elementi di flessibilità e di dinamicità che erano insiti nella revisione costituzionale e (in modo assai meno marcato, invero) nella sua attuazione legislativa". Si segnala anche A. Carosi, *Il sindacato sugli atti di natura finanziaria tra Corte costituzionale e magistrature superiori*, in Corte costituzionale, *Il diritto del bilancio e il sindacato sugli atti di natura finanziaria. Atti del convegno del 16-17 marzo 2017 dedicato alla magistratura contabile*, Milano, 2019, 65 e ss., par. 4, secondo cui "è possibile – e probabilmente auspicabile – che l'interpretazione del nuovo articolo 81 e degli altri precetti finanziari continui ad evolvere, come sta già accadendo, verso una lettura 'metavaloriale', cioè integrata e compatibile con gli altri principi della nostra Carta costituzionale, la quale è contraria a scelte drastiche in materia di interventi riduttivi della spesa, laddove la loro rigidità venga a conculcare, oltre ogni limite, le prestazioni sociali". Più in generale, sul rapporto tra giustizia sociale e equilibrio di bilancio, si veda F. Gallo, *Il futuro non è un vicolo cieco. Lo stato tra globalizzazione, decentramento ed economia digitale*, Sellerio, Palermo, 2019.

da parte delle autonomie territoriali dei "livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti i diritti civili e sociali"[40].

Non va dimenticato poi il carattere sistematico della Costituzione, composta da principi in collegamento tra loro.

Come è stato ben evidenziato in dottrina[41], nel bilanciamento tra interessi diversi la Costituzione, distinguendo tra destinazioni di risorse doverose, destinazioni consentite e destinazioni addirittura vietate, indica chiaramente la priorità nell'allocazione delle risorse, imponendo al legislatore di tutelare in primo luogo i diritti fondamentali della persona (quali, ad esempio, il lavoro, la salute, l'istruzione, la previdenza, l'ambente) e, solo dopo aver soddisfatto tali diritti, può erogare spese di natura facoltativa. Un esempio è costituito dall'obbligo costituzionale in capo allo Stato di finanziare la scuola pubblica: solo dopo l'adempimento di tale obbligo, residua la possibilità di devolvere fondi per la scuola privata.

Dunque, ciò che deve fare il legislatore è un bilanciamento tra principi concorrenti, sacrificando ciascuno di essi nella misura minore possibile, ricercando un punto di equilibrio tra risorse limitate e diritti sociali, da effettuare secondo criteri di proporzionalità e adeguatezza, assumendo come parametro il diritto di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost[42].

In questa direzione va anche la Corte costituzionale che con la sentenza n. 275 del 2016 ha affermato che "è la garanzia dei diritti incomprimibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione"[43].

Seguendo questo ragionamento la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di una legge della Regione Abruzzo che negava in parte il finanziamento per il servizio del trasporto degli studenti disabili perché tale erogazione era prevista nei limiti della disponibilità finanziaria determinata dalle annuali leggi di bilancio. In definitiva, il giudice costituzionale afferma che l'effettività del diritto allo studio in capo ai disabili non può essere finanziariamente condizionata. Detto altrimenti, tale diritto fondamentale non può essere sacrificato dall'equilibrio di bilancio[44].

---

[40] Aspetto messo in luce anche da A. Morrone, *Pareggio di bilancio e Stato costituzionale*, cit.

[41] L. Carlassarre, *Priorità costituzionali e controllo sulle destinazioni delle risorse*, 4 giugno 2013, in www.costituzionalismo.it.

[42] Sul punto, ancora, L. Carlassarre, *Priorità costituzionali e controllo sulle destinazioni delle risorse*, cit.

[43] Corte cost. 19 ottobre 2016, n. 275.

[44] Nell'ambito della giurisprudenza della Corte costituzionale, va ricordato che inizialmente si è assisto al ricorso alla tecnica del bilanciamento tra il principio dell'equilibrio di bilancio e la tutela dei diritti sociali, con la quale il giudice delle leggi, talvolta, ha valutato *ex ante* gli effetti di una propria pronuncia allorquando questa si è rivelata molto costosa per le casse dello Stato. Rilevante, al riguardo, è la nota sentenza 30 aprile 2015, n. 70 in materia di perequazione automatica dei trattamenti pensionistici (commentata criticamente da G. della Cananea, *op. cit.*, par. IV.4). La stessa Corte, con una successiva pronuncia del 24 giugno 2015, n. 178 in tema di contrattazione collettiva, ha stabilito che bloccare troppo a lungo tale

Il legislatore è chiamato dunque a raggiungere una situazione di equilibrio finanziario attraverso una attenta e selettiva programmazione degli obiettivi da perseguire.
E questo vale anche per gli organi di indirizzo politico dell'ente, che devono effettuare un'attenta programmazione che consenta di calibrare le priorità e gli interventi necessari per il massimo raggiungimento degli obiettivi pubblici tenendo conto delle minori risorse a disposizione.
In altre parole, le regole dell'equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico introdotte in Costituzione assurgono a parametro di valutazione nelle decisioni inerenti le politiche pubbliche.
Tali regole pongono limiti e nuovi paletti all'azione politica, ma proprio per questo esaltano la funzione di programmazione e la valenza politica del bilancio preventivo, che è chiamato proprio a definire l'ordine delle prestazioni erogabili[45].

7. Il buon andamento come parametro di bilanciamento da utilizzare nell'applicazione delle nuove regole sugli equilibri di finanza pubblica

L'equilibrio di bilancio rafforza quindi il ruolo della programmazione (soprattutto finanziaria) del decisore pubblico, già peraltro valorizzato nel Titolo III della legge di contabilità e finanza pubblica del 2009[46].
In quest'ottica si inserisce anche il principio di buon andamento, che sembra atteggiarsi come un limite alle regole relative all'equilibrio di bilancio e alla sostenibilità del debito pubblico. Il principio di buon andamento, infatti, va necessariamente tenuto in considerazione in sede di applicazione di tali regole.
Così, interventi legislativi che introducono misure finanziarie e tagli di spesa in ragione dell'equilibrio di bilancio o della sostenibilità del debito pubblico devono essere bilanciati con il principio di buon andamento, evitando che l'esigenza di tenere in equilibrio i conti pubblici possa spingersi fino ad arrecare un serio pregiudizio al funzionamento degli enti non consentendogli di raggiungere il loro fine primario, cioè il soddisfacimento dell'interesse pubblico.

---

contrattazione è illegittimo, ma tale illegittimità è "sopravvenuta", cioè la relativa dichiarazione decorre dalla pubblicazione della sentenza così che la illegittimità vale solo per il futuro, non per il passato. In tale pronuncia, differentemente dalla precedente, i giudici della Consulta hanno fatto prevalere i vincoli di bilancio alla tutela dei diritti sociali.

[45] In tal senso W. Giulietti, *Funzione politica del bilancio e tutela dell'interesse finanziario tra tecnica e diritto*, in *Dir. econ.*, 2019, 298, il quale aggiunge che riconoscere vincoli alla decisione di bilancio non significa "negarne o degradarne la funzione politica e più in generale la costruzione di politiche pubbliche, ma, al contrario, definirne l'esatta portata" (ivi, 303).

[46] L'art. 7, co. 1, che apre il Titolo III della l. n. 196/2009, esordisce infatti affermando perspicuamente che: "L'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa dei bilanci delle amministrazioni pubbliche si conforma al metodo della programmazione".

La dottrina ha chiarito che con la novella costituzionale del 2012 "il principio di buon andamento viene ad assumere, una valenza *interna* ed *esterna* alla singola amministrazione pubblica, in quanto mette in relazione gli equilibri generali di finanza pubblica, l'equilibrio di bilancio della singola amministrazione, il principio di programmazione e di proporzionalità tra risorse assegnate e funzioni esercitate che ogni amministrazione deve seguire, il principio di ragionevolezza cui ogni riduzione della spesa si deve ispirare in assenza di misure organizzative o di riallocazione delle funzioni, il principio di uguaglianza sostanziale cui ogni misura di limitazione della spesa si deve ispirare al fine di evitare che il mancato finanziamento dei servizi rechi pregiudizio alla fruizione dei diritti sociali"[47].
La nuova formulazione dell'art. 97 Cost. impone quindi non soltanto il bilanciamento tra gli equilibri generali di finanza pubblica e l'equilibrio del bilancio delle singole amministrazioni, ma esige anche che vi sia "l'*adeguatezza*, la *proporzionalità*, la *ragionevolezza* delle risorse per l'esercizio delle funzioni e per l'erogazione di servizi alla collettività"[48].
Le esigenze di equilibrare la finanza pubblica non possono pertanto spingersi fino a rendere impossibile per i soggetti pubblici l'esercizio delle funzioni loro assegnate, pregiudicando l'erogazione dei servizi alla collettività, perché ciò lederebbe proprio il principio di buon andamento.
In questo senso si è orientata anche la Corte costituzionale, la quale ha chiarito che le risorse stanziate devono essere idonee ad assicurare la spesa (a partire da quella relativa al personale) e le funzioni dell'ente, con la conseguenza che una dotazione finanziaria radicalmente ridotta, non accompagnata da proposte di riorganizzazione dei servizi o da eventuale riallocazione delle funzioni, comporta una lesione del principio di buon andamento[49]. A determinare tale lesione non è la riduzione delle risorse in sé, bensì la sua irragionevole percentuale, in assenza di correlate misure che ne possano giustificare il dimensionamento attraverso il recupero di efficienza o una riallocazione di parte delle funzioni a suo tempo conferite[50]. In sostanza, la riduzione degli stanziamenti, nella misura in cui non consente di finanziare adeguatamente le funzioni attribuite all'ente, si riflette inevitabilmente anche sul buon andamento dell'azione amministrativa, in quanto la elevata diminuzione delle risorse – laddove non sia giustificata da un recupero di efficienza o da una riallocazione di parte delle funzioni in precedenza conferite – comporta un inevitabile e grave pregiudizio all'assolvimento delle funzioni stesse[51].

---

[47] G. Colombini, *Buon andamento ed equilibrio finanziario nella nuova formulazione dell'art. 97 Cost.*, cit., par. 3, che richiama anche Corte cost., 11 gennaio 2017, n. 7.

[48] Così ancora G. Colombini, *Buon andamento ed equilibrio finanziario nella nuova formulazione dell'art. 97 Cost.*, cit., par. 3.

[49] Corte cost. 24 luglio 2015, n. 188.

[50] Così ancora Corte cost. 24 luglio 2015, n. 188.

[51] Corte cost., 29 gennaio 2016, n. 10.

Dunque, ogni stanziamento di risorse deve essere accompagnato da scopi appropriati e proporzionati alla sua misura[52].
Detto altrimenti, soprattutto dopo la novella del 2012, con l'introduzione del nuovo primo comma dell'art. 97 Cost., il principio di buon andamento è strettamente correlato alla coerenza della legge di bilancio con la programmazione delle attività e dei servizi che si intendono finanziare, con la conseguenza che "la quantificazione delle risorse in modo funzionale e proporzionato alla realizzazione degli obiettivi previsti dalla legislazione vigente diventa fondamentale canone e presupposto del buon andamento dell'amministrazione, cui lo stesso legislatore si deve attenere puntualmente"[53].
Proprio il principio di buon andamento, quindi, implica la necessità che vi sia una corrispondenza tra funzioni e risorse assegnate, cioè fra contenimento dei costi e compiti e funzioni attribuiti dalla legge ai vari enti. Le risorse, cioè, non possono essere ridotte al punto tale da compromettere il perseguimento delle funzioni affidate all'ente pubblico dallo stesso legislatore, ma devono essere adeguate ed assicurare quel minimo di finanziamenti necessari per l'efficace funzionamento della struttura. Naturalmente questo vale per quei soggetti che sono sottoposti sia al primo che al secondo comma dell'art. 97 Cost., cioè sia alle regole di equilibrio di bilancio e sostenibilità del debito pubblico, sia ai principi di buon andamento e imparzialità.
In definitiva, l'introduzione della regola dell'equilibrio di bilancio nell'art. 97 Cost., da un lato, ha comportato che per le pubbliche amministrazioni "l'equilibrio dei rispettivi bilanci sia prodromico al buon andamento e all'imparzialità dell'azione amministrativa"[54], dall'altro, ha reso il buon andamento un parametro di bilanciamento da tenere in considerazione nell'interpretazione che deve essere data alle regole dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico. Regole che, essendo state inserite nell'art. 97 Cost., trovano plasticamente un limite proprio nel principio di buon andamento e nella necessità di garantire ai soggetti pubblici le risorse necessarie per far fronte alle funzioni fondamenti di tutela dell'interesse pubblico loro affidate.
La valutazione tra proporzionalità delle risorse e funzioni assegnate non può che essere rimessa al giudizio della Corte costituzionale, la quale però nel porre in essere tale opera di bilanciamento dovrebbe utilizzare maggiormente, anche su impulso delle parti, i suoi poteri istruttori, acquisendo le necessarie informazioni tecniche presso gli organi competenti (informazioni che, invero, laddove possibile, dovrebbero essere prodotte direttamente dalle parti in giudizio)[55]. In ogni caso, per non ledere la discrezio-

---

[52] In questi termini ancora Corte cost. 24 luglio 2015, n. 188.

[53] Corte cost. n. 10 del 2016.

[54] Per usare le parole della Corte cost., 29 novembre 2017, n. 247.

[55] Sui poteri istruttori della Corte costituzionale si veda, di recente, il volume collettaneo *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, a cura di M. D'Amico, F. Biondi, Napoli, 2018. In precedenza si sono occupati del tema, invero poco battuto in dottrina, tra gli altri, A. Baldassarre, *I poteri*

nalità del legislatore, la violazione del principio di buon andamento va affermata non per ogni riduzione di spesa, ma soltanto quando la stessa sia così rilevante da mettere seriamente ed oggettivamente a rischio la funzionalità dell'ente.

8. La possibile (ma non inevitabile) riduzione della sfera pubblica. La necessità di migliorare la qualità della spesa pubblica

Naturalmente è anche possibile in via legislativa limitare o rideterminare i compiti delle amministrazioni pubbliche in modo da rendere il contenimento dei costi compatibile con il buon andamento delle funzioni loro assegnate.
La stessa Corte costituzionale precisa infatti che la violazione del principio di buon andamento si concretizza (soltanto) nelle ipotesi in cui la drastica riduzione della dotazione finanziaria non sia accompagnata da proposte di riorganizzazione dei servizi o da eventuale riallocazione delle funzioni[56].
In sostanza, la "determinazione quali-quantitativa della funzione amministrativa deve essere esplicitata *a monte* in sede di (ri)determinazione legislativa dei compiti e non *a valle* in sede di gestione"[57]. E deve essere motivata[58].
È possibile pertanto, per rispettare le regole sull'equilibrio di bilancio, anche percorrere la strada, evocata in dottrina, di ridurre la sfera pubblica – tanto sotto l'aspetto dell'organizzazione, quanto sotto l'aspetto funzionale – con la conseguente rimessione alla società di alcuni dei compiti tradizionalmente affidati ai pubblici poteri[59].

---

conoscitivi della Corte costituzionale e il sindacato di legittimità astratto, in *Giur. cost.*, 1973, 1497 ss.; A. Cerri, *I poteri istruttori della Corte costituzionale nei giudizi sulle leggi e sui conflitti*, in *Giur. cost.*, 1978, 1335 ss.; M. Ainis, *Sul rilievo dei "fatti" nel giudizio di legittimità costituzionale*, in *Rivista AIC*, 2010. Il ricorso all'attività istruttoria da parte del Giudice delle leggi è episodico e infrequente, ma talvolta avviene: ad esempio, sono state precedute da acquisizioni istruttorie le sentenze della Corte cost. n. 188 del 2016 e n. 155 del 2015, su cui si segnala il commento di G.P. Dolso, *Prospettive inedite sui poteri istruttori della Corte costituzionale*, in www.forumcostituzionale.it, 2 maggio 2017.

[56] In tal senso Corte cost., sentenze n. 188/2015 e n. 10/2016.

[57] R. Ursi, *Il paradigma europeo dell'efficienza delle pubbliche amministrazioni*, cit., 853.

[58] Come evidenziato da A. Carosi, *Prestazioni sociali e vincoli di bilancio* (Relazione tenuta all'Incontro di studio trilaterale Italia–Spagna–Portogallo, 7 ottobre 2016), in www.cortecostituzionale.it, par. 10, che richiama la sentenza della Consulta n. 188/2015, "la discrezionalità del legislatore in materia di rapporto tra compatibilità economiche e diritti fondamentali di natura pretensiva non è completamente libera bensì conformata dall'obbligo di motivare drastiche riduzioni di somme destinate all'erogazione di servizi sociali".

[59] M. Trimarchi, *Premesse per uno studio su amministrazione e vincoli finanziari: il quadro costituzionale*, cit., par. 5, il quale aggiunge che la "riforma costituzionale non incide soltanto sui limiti esterni dell'amministrazione, nel senso di richiedere una riduzione della sfera pubblica rispetto a una espansione della società, ma anche nei rapporti tra amministrazione e cittadino che si trattengono nell'area idealmente

Del resto, questo è quello che succede da tempo, sia per quanto riguarda l'organizzazione – con la drastica riduzione dei dipendenti pubblici attraverso politiche che limitano il *turnover* – sia per quanto riguarda l'aspetto funzionale, con la devoluzione di funzioni pubblicistiche a soggetti privati o con l'introduzione di istituti di liberalizzazione, come la Scia, che lasciano all'Amministrazione solo una funzione di controllo. Ciò accade anche perché l'Amministrazione pubblica da "valore" è diventato un "problema"[60].

Tuttavia, la riduzione della sfera pubblica non può essere ritenuta una conseguenza necessitata ed inevitabile delle nuove regole finanziarie cristallizzate in Costituzione. Come notato in dottrina, infatti, alla "ricerca della sostenibilità delle politiche pubbliche non necessariamente deve conseguire la riduzione e la minore efficacia" della rilevanza sociale dell'intervento pubblico, "almeno laddove esse siano formulate sulla base di una prioritaria chiara e trasparente selezione dei bisogni da soddisfare, siano dotate di adeguate coperture e siano elaborate rispondendo ad elevati *standard* di efficacia e di efficienza"[61].

A ben vedere, quindi, le nuove regole finanziarie sembrano rafforzare in capo al legislatore il dovere di migliorare la qualità della spesa pubblica, il che non comporta necessariamente la riduzione delle funzioni pubblicistiche, specialmente quando queste siano strumentali o collegate ai diritti sociali.

Migliorare la qualità della spesa pubblica significa definire un ordine di priorità chiaro e trasparente tra le prestazioni erogabili, realizzando anzitutto quelle fondamentali

---

dominata dalla prima". In generale, sulla riduzione della sfera pubblica si veda M. Mazzamuto, *La riduzione della sfera pubblica*, Torino, 2000, il quale sottolinea come la riduzione delle risorse finanziarie, patrimoniale o umane di cui dispone l'amministrazione comporta inevitabilmente una diminuzione della capacità di perseguire le funzioni pubbliche (ivi, 195). Mette in luce come il nuovo art. 97 Cost. modifichi i rapporti tra amministrazione e cittadino C.E. Gallo, *Contabilità pubblica e posizione soggettiva dei cittadini*, in *Scritti in onore di Paolo Stella Richter*, vol. I, Napoli, 2013, 219, secondo cui "l'inserimento in quel contesto dell'obbligo dell'equilibrio del bilancio e della sostenibilità del debito pubblico viene ad avere una rilevanza non soltanto perché vieta all'amministrazione comportamenti non virtuosi, ma perché pone a livello costituzionale un principio, l'equilibrio di bilancio e la sostenibilità del debito pubblico, appunto, che è in grado di influire anche sui rapporti tra cittadino e amministrazione".

[60] Coglie questa linea di tendenza M. Trimarchi, *Premesse per uno studio su amministrazione e vincoli finanziari: il quadro costituzionale*, cit., par. 5, quando rileva che: "Nel disegno costituzionale originario, l'amministrazione non era un 'problema', piuttosto un 'valore', o quantomeno un'entità neutra che, orientata a certi principi, diventava 'valore'. (...) Il testo costituzionale vigente, invece, sembra preoccuparsi in prima istanza dell'amministrazione come 'problema' o 'disvalore', dell'amministrazione come causa dello squilibrio dei bilanci e della insostenibilità del debito pubblico. La diffidenza, peraltro, non è espressa solo nei riguardi dell'amministrazione, ma anche nei confronti della legislazione sull'amministrazione: per questo al legislatore si richiede, prima ancora che di organizzare i pubblici uffici in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione, di 'costruire' una pubblica amministrazione che sia in condizione di assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico".

[61] W. Giulietti, *Funzione politica del bilancio e tutela dell'interesse finanziario tra tecnica e diritto*, cit., 298.

per arrivare poi, laddove ci siano le risorse necessarie (sempre più esigue visti i vincoli di finanza pubblica e i limiti all'indebitamento) a quelle meno rilevanti[62]. Si tratta di un obbligo invero esistente da tempo, che la crisi economica e le conseguenti riforme costituzionali hanno reso più stringente[63].
La riduzione della sfera pubblica, invece, è auspicabile – ed anzi è da ritenersi inevitabile e doverosa – con riferimento a quelle politiche pubbliche connesse con prestazioni e interessi pubblici che non assumono particolare rilevanza per l'ordinamento e che anzi talvolta costituiscono degli inutili (quanto dannosi per la collettività) privilegi ovvero qualora la devoluzione di attività nella sfera del privato possa soddisfare gli interessi pubblici come o addirittura meglio (e a costi più contenuti) rispetto agli apparati pubblici.
L'obbligo di migliorare la qualità della spesa pubblica non è però facile da fare rispettare, perché sottoposto, di fatto, solo ad una blanda sanzione politica[64]. Anzi, il rispetto di tale obbligo da parte del legislatore spesso comporta un prezzo da pagare in termini elettorali decisamente maggiore rispetto alla sua violazione.

9. Equilibri di finanza pubblica e valorizzazione del principio di buon andamento

Dal quadro che si è tratteggiato emerge che la regola dell'equilibrio di bilancio si riferisce in primo luogo al legislatore e agli organi di indirizzo politico dell'ente, ossia a coloro che sono chiamati a redigere i bilanci in modo che le singole amministrazioni pubbliche assicurino l'equilibrio tra le entrate e le spese.
Ciò sembra trovare una conferma anche nella circostanza che accanto, e strettamente connessa, alla regola dell'equilibrio di bilancio è scolpita, nel novellato art. 97 Cost., l'ulteriore ed innovativa regola della sostenibilità del debito pubblico.
È la prima volta che la nostra Carta fondamentale si occupa esplicitamente del debito

[62] Tenendo presente che, come evidenziato da A. Carosi, *Prestazioni sociali e vincoli di bilancio*, cit., par. 1, "a risorse invariate ogni nuovo diritto comportante prestazioni sociali implica la correlata compressione di quelle già esistenti". Sempre questo Autore ricorda come la Corte costituzionale "ha messo più volte in evidenza il collegamento inscindibile tra programmazione finanziaria e buon andamento dell'azione amministrativa proprio sotto il profilo funzionale del rapporto tra predeterminazione delle risorse e prestazioni rese alla collettività" (ivi, par. 8).

[63] Giustamente A. Carosi, *Prestazioni sociali e vincoli di bilancio*, cit., par. 1, ricorda che "i diritti che comportano prestazioni sociali, del tutto o in parte a carico della finanza pubblica, hanno sempre avuto un problema di sostenibilità complessiva (il quale chiaramente si accentua nei periodi di crisi economica) dal momento che mai – neppure nel periodi di congiuntura eccezionalmente favorevole – le risorse utilizzabili sono illimitate".

[64] Blanda perché spesso non viene fatta valere dal corpo elettorale.

pubblico ed in tal senso questa parte della riforma costituzionale può considerarsi di indubbia rilevanza. Si affaccia in Costituzione un nuovo concetto: la sostenibilità. Che, nel caso concreto, coincide con l'obiettivo di ridurre il debito pubblico per rispettare le generazioni future[65].

Il richiamo alla sostenibilità del debito pubblico da parte delle amministrazioni sembra indirizzato in particolare verso il legislatore nazionale, che potrà imporre agli enti inclusi nella nuova nozione di amministrazione finanziaria sacrifici di ordine economico rendendoli destinatari di provvedimenti taglia spese.

La Corte costituzionale ha precisato la differenza tra i due innovativi precetti scolpiti nel novellato art. 97 Cost., chiarendo che l'equilibrio di bilancio "si sostanzia nel divieto – per ciascun ente – di previsioni di disavanzo economico e nella continua ricerca dell'equilibrio tendenziale nella gestione finanziaria, in relazione alle dinamiche interne ed esterne che caratterizzano l'attuazione concreta delle politiche di bilancio", mentre la sostenibilità del debito pubblico "comporta la contribuzione di ciascuna amministrazione al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionali ed europei, assicurando a tal fine risorse e specifici comportamenti finanziari"[66].

Entrambe tali regole limitano la discrezionalità di natura politica, obbligando così il decisore pubblico a migliorare la qualità delle sue decisioni, anche attraverso politiche di investimento e di riforma.

Le nuove regole costituzionali introdotte nel 2012 hanno tuttavia un impatto anche sul piano dell'attività amministrativa[67]. Non a caso, il legislatore è intervenuto a rafforzare e ad adeguare il sistema dei controlli interni ed esterni sulle gestioni pubbliche introducendo fattispecie di responsabilità a carattere sanzionatorio, al fine di presidiare e garantire il rispetto delle regole di finanza pubblica da parte delle amministrazioni pubbliche[68].

---

[65] Così G. Pesce, *La sostenibilità del debito pubblico della pubblica amministrazione nella nuova costituzione finanziaria dello Stato*, cit., par. 10.

[66] In questi termini Corte cost., 29 novembre 2017, n. 247, che ha evidenziato la differenza tra l'equilibrio di bilancio (scolpito nel primo periodo dell'art. 97, co. 1, Cost.), e la sostenibilità del debito pubblico (affermato nel secondo periodo dell'art. 97, co. 1, Cost.), precisando "che la nuova formulazione del primo comma dell'art. 97 Cost. riguarda per la prima parte gli equilibri dei singoli enti, mentre la seconda afferisce alla doverosa contribuzione di questi ultimi al comune obiettivo macroeconomico di assicurare la sostenibilità del debito nazionale".

[67] Che, com'è noto, è diretta a curare gli interessi pubblici (perseguendo, come statuito dall'art. 1 della l. n. 241/1990, "i fini determinati dalla legge") e a dare attuazione alle politiche pubbliche. In argomento si veda la voce enciclopedica di F.G. Scoca, *Attività amministrativa*, in *Enc. dir.*, Milano, 2002, agg. VI, 94 e ss.

[68] Come puntualmente notato da G. Colombini, *La dimensione finanziaria dell'amministrazione pubblica e gli antidoti ai fenomeni gestionali di cattiva amministrazione*, cit.; Id., *Il "nuovo" sistema dei controlli della Corte dei conti sui bilanci degli enti territoriali. Spunti di riflessione*, in *Riv. Corte conti*, 2015, 588 e ss., alla quale si rinvia per un approfondimento del tema. Anche G. Bottino, *op. cit.*, par. 9, sottolinea come il sistema dei controlli sia stato tempestivamente adeguato ad una più estesa ed approfondita verifica

Gli obblighi generali di equilibrio dei bilanci e sostenibilità del debito pubblico finiscono quindi per condizionare anche il sistema delle decisioni riconducibili alla discrezionalità amministrativa, la cui estensione è collegata ai vincoli di natura finanziaria che si esercitano a livello di indirizzo politico (in particolare nella elaborazione dei bilanci). L'introduzione di questi nuovi parametri finanziari riduce di fatto la sfera di discrezionalità delle Amministrazioni pubbliche. Va ribadito, inoltre, che l'attività amministrativa nelle sue scelte concrete non può non tener conto dei vincoli finanziari e ispirarsi ai criteri di efficacia, economicità ed efficienza. Come ci ricorda la Corte costituzionale, "il buon andamento presuppone anche che al positivo risultato finanziario faccia riscontro una corretta e ottimale erogazione dei servizi e delle prestazioni sociali rese alla collettività", in altre parole, "il miglior rapporto tra equilibrio del bilancio e buon andamento dell'azione amministrativa risiede in un armonico perseguimento delle finalità pubbliche attraverso il minor impiego possibile delle risorse acquisite mediante i contributi e il prelievo fiscale; in sostanza, un ottimale rapporto tra efficienza ed equità"[69].

L'equilibrio di bilancio, dunque, implicando la disponibilità di minori risorse a disposizione, esalta la rilevanza del buon andamento, sia a monte, nei confronti del legislatore e degli organi di indirizzo politico (che devono raggiungere l'equilibrio finanziario redigendo documenti di programmazione, ed *in primis* il bilancio, in modo sempre più attento alle priorità e alla qualità della spesa), che a valle, nella fase di gestione amministrativa, che deve essere sempre più efficace, efficiente e (soprattutto) economica.

Il buon andamento rileva, quindi, sia come parametro e limite per il legislatore – che deve raggiungere gli equilibri di finanza pubblica in modo virtuoso, senza pregiudicare la funzionalità amministrativa – sia come principio che deve orientare l'attività amministrativa nell'utilizzo delle risorse, che devono essere impiegate correttamente e proficuamente. Invero, quest'ultimo aspetto, relativo al corretto utilizzo delle risorse pubbliche, non rappresenta, come già detto, una grande novità, posto che da tempo (almeno a far data dal 1990) l'attività amministrativa è soggetta – per espressa previsione anche legislativa (*ex* art. 1 e 3-*bis* della l. n. 241/1990) – ai criteri dell'economicità, efficacia, efficienza e alla logica del risultato (v. *supra*, par. 1). L'introduzione della regola costituzionale dell'equilibrio di bilancio ha tuttavia rafforzato questo aspetto.

La vera novità della riforma – e dell'interazione tra il principio di buon andamento e le regole di equilibrio di bilancio e sostenibilità del debito pubblico – risiede nella stringente necessità che il legislatore ponga in essere un uso attento e virtuoso delle risorse pubbliche, sempre più esigue dopo l'introduzione di più rigorosi vincoli finanziari.

---

dell'equilibrio dei bilanci pubblici e della sostenibilità del debito pubblico. Sulle fattispecie sanzionatorie affidate alla cognizione della Corte dei conti sia consentito rinviare a S. Cimini, *Tipizzazione* dell'*illecito erariale e limiti all'attribuzione del potere sanzionatorio al giudice contabile*, in www.federalismi.it, 2014.

[69] Corte cost., 29 novembre 2017, n. 247.

Addirittura, nel progetto iniziale della riforma costituzionale del 2012 si prevedeva la fissazione di un limite alla spesa pubblica (pari al 45% del PIL). Questo limite – fortemente criticato – non è passato; è stata nondimeno introdotta, dall'art. 5 della legge rinforzata n. 243 de 2012, in ossequio ai vincoli europei, la regola sulla spesa, secondo cui per l'Italia il tasso di crescita della spesa pubblica deve essere inferiore a quella del Pil.

Oggi più che mai, quindi, bisogna invertire la tendenza espansiva della spesa pubblica, rendendola più virtuosa e qualitativa, riportandola a livelli compatibili con gli obiettivi di finanza pubblica.

Non va dimenticato, però, mutuando le parole della più attenta dottrina, che "'non si fanno le nozze con i fichi secchi': se la Costituzione e la legge conferiscono delle funzioni e se queste funzioni hanno un impatto sui rapporti sociali e sui diritti, tali funzioni devono essere congruamente alimentate. E se il legislatore statale, attraverso l'esercizio dei suoi poteri di bilancio, si sottrae al dovere di alimentarle, è alla Corte che spetta intervenire, ripristinando il corretto rapporto tra funzioni, risorse e diritti"[70].

Il che significa, per quanto qui interessa, che per non ledere il principio di buon andamento il legislatore, come già più volte ricordato, deve garantire una stretta proporzionalità tra risorse e funzioni pubbliche assegnate. Il buon andamento costituisce quindi un argine e un limite all'impatto delle regole di equilibrio di bilancio e sostenibilità del debito pubblico, in quanto il cuore di questo basilare principio, che non può essere mai pretermesso, rimane quello di assicurare la funzionalità dell'azione amministrativa e il perseguimento dell'interesse pubblico, sia pure nell'ambito di una finanza sana e con il minimo dispendio di risorse pubbliche. Finanza sana che, si badi, deve essere preventivamente e prioritariamente assicurata (attraverso scelte oculate che non pregiudichino però il principio di buon andamento): è questo il significato che è possibile attribuire alla circostanza che le nuove regole finanziarie sono state introdotte in un comma premesso al testo previgente dell'art. 97 Cost., in modo da essere collocate prima dei principi di buon andamento ed imparzialità.

10. Equilibrio di bilancio, sostenibilità del debito pubblico e coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea. La responsabilità per violazione dei vincoli di bilancio (cenni)

C'è un ultimo aspetto su cui può essere utile portare rapidamente l'attenzione.

La Costituzione non precisa né, come già visto, la nozione di equilibrio di bilancio né quella di sostenibilità del debito pubblico.

[70] Così M. Luciani, *Vincoli di bilancio e prestazioni sociali*, cit., par. 4.

Tale compito è demandato, dal novellato art. 81, co. 6, Cost., ad una legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera. È dunque la legge rinforzata n. 243 del 2012 che, così come avviene per la nozione di equilibrio di bilancio, fissa le regole tese a precisare quando il debito pubblico possa essere considerato sostenibile.

Anche in questo caso vi è un espresso richiamo alla coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea: l'art. 4, co. 2, della l. n. 243/2012 dispone infatti che i "documenti di programmazione finanziaria e di bilancio stabiliscono obiettivi relativi al rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo coerenti con quanto disposto dall'ordinamento dell'Unione europea".

Un espresso richiamo alla "coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea" si rinviene anche nell'art. 97, co. 1, Cost.

Emerge quindi un dato importante: l'osservanza di due fondamentali regole costituzionali, quelle dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico, è rimessa al rispetto di parametri che vanno definiti e, si badi, sostanzialmente concordati, a livello sovranazionale. Il rispetto dei parametri europei dipende infatti dalle decisioni assunte dalla Commissione e dal Consiglio europeo con il quale il Governo può negoziare anche margini di scostamento.

Ciò avviene anche perché le regole costituzionali in esame sono formulate con concetti vaghi, che la legge n. 243 del 2012 non ha contribuito a precisare. Inoltre, l'equilibrio di bilancio si basa su una "stima" (in particolare quella del prodotto interno lordo) che presenta elevati margini di incertezza e sul cui modello di calcolo non vi è unanimità di vedute nell'ambito della scienza economica. Anche per questo l'Unione europea, con il *Fiscal compact*, ha richiesto l'istituzione di un organismo indipendente di sorveglianza responsabile, a livello nazionale, del rispetto dei vincoli europei, che il nostro ordinamento ha istituito con l'Ufficio parlamentare del bilancio[71].

Le decisioni prese a livello europeo assumono, dunque, per il richiamo contenuto nella nostra Carta fondamentale, forza vincolante a livello costituzionale.

Il loro mancato rispetto comporta, di conseguenza, una violazione costituzionale da parte del legislatore che può produrre anche un ingente danno all'erario. Si pensi all'ipotesi in cui si dovesse aprire e concludere una procedura di infrazione da parte dell'UE per violazione delle regole sul debito, che comporta sanzioni importanti[72]

[71] Che annovera tra i suoi numerosi compiti anche quello di effettuare analisi, verifiche e valutazioni in merito alle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica, agli andamenti e alla sostenibilità della finanza pubblica, e così via (art. 18 della l. n. 243/2012).

[72] Che, com'è noto, possono consistere in una multa (fino ad un importo massimo pari allo 0,5% del PIL), nel congelamento dei fondi strutturali, nell'interruzione dei prestiti concessi dalla Banca europea degli investimenti e anche nell'uscita dal programma di acquisto di titoli di Stato della BCE.

e un conseguente aumento dei tassi di interesse dei titoli di Stato. Ora, al di là del sindacato della Corte costituzionale e delle altre magistrature sugli atti di natura finanziaria[73], ci si dovrebbe interrogare sulle responsabilità conseguenti alla violazione delle regole costituzionalizzate dell'equilibrio di bilancio, qualora da tale violazione dovesse scaturire un danno all'erario[74]. Invero, per le regioni e gli enti locali la responsabilità per violazione dei vincoli finanziari è codificata (anche con alcune fattispecie tipizzate di responsabilità amministrativa) e affermata in giurisprudenza[75]. Ma così non è per lo Stato, che in caso di emissione di debito pubblico in violazione dei vincoli di bilancio europei può arrecare danni erariali molto più ingenti rispetto a quelli che possono essere prodotti dagli enti territoriali. Dunque, nel caso di danni conseguenti all'avvio e alla conclusione di una procedura di infrazione per violazione da parte dello Stato dei vincoli di bilancio nulla è previsto in termini di responsabilità. In tale ipotesi, nondimeno, sembrano rinvenirsi alcuni elementi costitutivi della responsabilità amministrativa, come il danno all'erario, la condotta antigiuridica derivante dalla violazione di norme costituzionali e sovranazionali, il nesso di causalità, forse anche la colpa grave, considerato che prima di arrivare alla irrogazione della sanzione vi è la possibilità di trovare un'intesa. Sussistono tuttavia grosse difficoltà nella imputabilità dei soggetti, dal momento che la violazione viene realizzata con legge, la legge di bilancio (la quale però dovrebbe essere ritenuta incostituzionale per contrasto, in particolare, con gli artt. 81 e 97 Cost.)[76]. Non sembra quindi che si possa affermare la responsabilità amministrativa né, probabilmente, altro tipo di responsabilità, ad eccezione di una responsabilità di tipo politico.

Sul punto va comunque ricordato che la dottrina, pur se in una prospettiva diversa rispetto all'ipotesi qui presa in considerazione, da tempo si interroga sulla possibilità di ritenere responsabile civilmente il legislatore per i danni conseguenti ad una legge poi dichiarata incostituzionale: la figura dell'illecito costituzionale o dell'ille-

---

[73] Su cui si veda l'esaustivo contributo di A. Carosi, *Il sindacato sugli atti di natura finanziaria tra Corte costituzionale e magistrature superiori*, cit., 65 e ss.

[74] Può essere utile ricordare che, in via generale, il giudice amministrativo (Tar Lazio, 10 marzo 2017, n. 3400) ha evidenziato che la normativa italiana prevede che lo Stato, in caso di condanna della Corte Ue, possa rivalersi sui soggetti responsabili delle violazioni per ottenere quanto pagato.

[75] Su questo profilo si veda A. Police, *Le responsabilità per danno agli equilibri di finanza pubblica*, in questo volume, nonché G. De Giorgi Cezzi, M. Papa, *Il danno da elusione del patto di stabilità interno e dell'equilibrio di bilancio*, in *Trattato sulla nuova configurazione della giustizia contabile*, a cura di C. Mirabelli, E.F. Schlitzer, Napoli, 2018, 255 e ss.

[76] Mette bene in evidenza le difficoltà e gli ostacoli, talora invalicabili, del cammino verso la giustiziabilità della regola dell'equilibrio di bilancio, G. Scaccia, *La giustiziabilità della regola del pareggio di bilancio*, cit., *passim*, che parla di sostanziale insanzionabilità giuridica di tale regola.

cito per fatto del legislatore è però molto controversa[77], a differenza dell'illecito comunitario che trova ormai pacifica ammissione[78].
Si tratta di un profilo stimolante e carico di risvolti problematici, che però in questa sede non può essere sviluppato esulando dal nostro tema di indagine.

[77] Sul tema si vedano L. Montesano, *Legge incostituzionale, processo e responsabilità*, in *Foro it.*, 1952, IV, 144 e ss.; L. Paladin, *Cenni sul sistema delle responsabilità civili per l'applicazione di leggi incostituzionali*, in *Giur. cost.*, 1960, 1029 e ss.; V. Roppo, *Appunti in tema di illecito "comunitario" e illecito "costituzionale" del legislatore*, in *Danno e resp.*, 1998, 961 e ss.; Id., *Responsabilità pubblica per atto lecito e per atto legislativo*, in *Corr. giur.*, 2017, 366 e ss.; C. Panzera, *La responsabilità del legislatore e la caduta dei miti*, in *Pol. dir.*, 2007, 347 e ss.; una esaustiva analisi della responsabilità da attività legislativa si trova in C. Pasquinelli, *Le leggi dannose. Percorsi della responsabilità civile tra pubblico e privato*, Torino, 2013. In giurisprudenza, di recente, si segnala Cass., Sez. III, 22 novembre 2016, n. 23730, che si orienta in modo negativo affermando che – a differenza della responsabilità derivante dalla violazione dei vincoli comunitari – una legge incostituzionale non comporta un'ingiustizia che possa essere qualificata in termini di illecito (così da fondare il diritto al risarcimento del danno), in quanto l'esercizio del potere legislativo è libero nei fini e quindi sottratto a qualsiasi sindacato giurisdizionale. Critico su questa sentenza M. Mattioni, *Una sentenza d'altri tempi sulla responsabilità del legislatore per danni da legge incostituzionale*, in *Resp. civ. prev.*, 2017, 1911 e ss..

[78] Si vedano, indicativamente, G. Alpa, *La responsabilità civile dello Stato per violazione di obblighi comunitari*, in *Rass. dir. civ.*, 2000, 487 e ss., G. Ponzanelli, *L'Europa e la responsabilità civile*, in *Foro it.*, 1992, IV, 150 e ss., A. Ciatti Caimi, *Appunti sull'illecito del legislatore*, in *Contr. impr. Eur.*, 2009, 553 e ss., C. Pasquinelli, *La responsabilità dello Stato legislatore tra illecito "comunitario" e illecito "costituzionale". Prime riflessioni*, in *Riv. dir. civ.*, 2009, 171 e ss.

BREVI RIFLESSIONI SUL LITISCONSORZIO NECESSARIO NEL PROCESSO CONTABILE DI RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA

Valentina Giomi

SOMMARIO: 1. Alle origini del problema: la difficile configurabilità del litisconsorzio nel processo contabile (cenni). – 2. Il litisconsorzio necessario sostanziale nel Codice del processo contabile, fra regola ed eccezioni. – 3. Codificare una realtà già regolata: dal vecchio al nuovo con prospettive costruttive.

1. Alle origini del problema: la difficile configurabilità del litisconsorzio nel processo contabile (cenni)

L'esistenza sostanziale ma la contemporanea complessità di configurare giudizialmente una pluralità di parti processuali necessarie nell'ambito del giudizio contabile è questione nota ma non scontata nella soluzione.
Le difficoltà incontrate per definire, già sul piano sostanziale, rapporti necessariamente plurisoggettivi in ambito contabile e, successivamente, per delineare le condizioni di integrazione del contraddittorio oltre il minimo consentito per l'instaurazione della controversia, sono molteplici e operano su più piani fra loro distinti, col risultato che tali intrecci reciproci finiscono con il mettere in dubbio la certezza di possibili risposte.
In primo luogo non può sottacersi che la configurabilità di differenti ipotesi di litisconsorzio nell'ambito del processo contabile sconti una originaria difficoltà identificativa generale dell'istituto litisconsortile.
Essa opera già sul piano della configurazione dogmatica del medesimo ed investe l'ambito del processo civile come primario luogo in cui la frequente presenza di svariate forme di plurisoggettività del rapporto sostanziale spinge alla costante ricerca di strumenti per la costruzione di una pluralità di parti processuali in relazione ad esso ed in funzione della effettività dello strumento processuale.
Impegno, quello da ultimo segnalato, che da decenni occupa la dottrina processual civilistica[1]

[1] Sia sufficiente il rinvio, senza pretesa di esaustività, ai fondamentali scritti della prima autorevole dottrina sul tema, vedi E. REDENTI, *Il giudizio civile con pluralità di parti*, 1911, ristampa Milano, 1960; M. CHIOVENDA, *Sul litisconsorzio necessario*, in *Studi di diritto processuale civile*, Roma, 1931e V. DENTI, *Appunti*

e che genera effetti diretti anche sul processo contabile, stante la (peculiare) natura risarcitoria del giudizio di responsabilità.
In secondo luogo, non va dimenticato che il contesto processuale contabile si presenta solo in apparenza unitario, traducendosi per contro, sul piano reale, in una articolazione di giudizi diversi per struttura e funzione: sarà, quindi, rispetto a ciascuno di essi che dovranno verificarsi l'operabilità, utilità e condizioni di eventuali ipotesi di litisconsorzio, tanto più che l'espressa previsione normativa oggetto della presente indagine riserva la propria applicabilità al solo giudizio di responsabilità amministrativa.
La risposta circa la possibilità o meno di realizzare una pluralità di parti processuali nel processo contabile si sviluppa, allora, per passaggi successivi.
Essi muovono dalla originaria separazione fra i casi in cui l'istituto litisconsortile sia configurato come necessario[2], in quanto idoneo a realizzare la pluralità soggettiva allorquando la compresenza di tutti i soggetti del rapporto sostanziale sia condizionante la possibilità di giungere ad una valida pronuncia nel merito[3], oppure come facoltativo, in quanto utile e vantaggioso per ragioni di economia processuale e di miglior garanzia di una pienezza e completezza della tutela, alla confluenza, nel medesimo processo, di azioni differentemente imputabili a soggetti il cui legame con il rapporto dedotto in giudizio è limitato alla comunanza di oggetto.
Facendo leva su tale macrodistinzione per incentrare l'attenzione verso le ipotesi in cui la plurisoggettività costituisca non tanto la risposta processuale ai casi di connessione per identità di titolo o di oggetto, quanto, piuttosto, la base per accertare la responsabilità amministrativa in presenza di una comunanza sostanziale del rapporto dedotto in giudizio, la dottrina e la giurisprudenza contabili hanno cercato di tracciare i confini di esistenza e di applicabilità del litisconsorzio necessario davanti alla Corte dei conti.
Va comunque precisato che anche in ambito contabile, in ragione del rinvio esterno al codice di rito, il perimetro del litisconsorzio necessario è stato tracciato tanto con

---

sul litisconsorzio necessario, in *Riv. Trim. Dir. proc. Civ.*, 1959.

[2] Vedi F. G. Scoca, *La responsabilità amministrativa ed il suo processo*, Cedam, Padova, 350; ma anche M. Sciascia, *Manuale di diritto processuale contabile*, Milano, Giuffrè, 217.

[3] Facendo proprie le conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza civile della Cassazione, la Corte dei conti ha recentemente ribadito che presuppone (al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge) che l'azione tenda alla costituzione o al mutamento di un rapporto plurisoggettivo unico, oppure all'adempimento di una prestazione indivisibile, incidenti su una situazione giuridicamente inscindibile e comune a più soggetti, sì da escludere che la sentenza sia pronunciata a contraddittorio non integro e perciò inutile (inutiliter data), in quanto non idonea a fissare la volontà della legge rispetto all'intera situazione sostanziale dedotta in giudizio. Il litisconsorzio necessario si pone, dunque, alla stregua di un'eccezione alla regola che riserva alle parti di valutare l'utilità della sentenza e, conseguentemente, la sua estensione soggettiva. Presuppone, pertanto, che destinatari della sentenza siano non solo i soggetti designati dall'attore, ma tutte le parti del rapporto sostanziale, per soddisfare l'esigenza di fornire alle medesime una sentenza idonea a regolare compiutamente il rapporto controverso, in ragione della "comunanza di azione", tra soggetti citati in giudizio e altri rimasti estranei allo stesso".

riferimento primario al piano sostanziale, quanto con riferimento primario al piano processuale[4].

Nel primo caso, la necessaria ricomposizione della pluralità di parti sul piano processuale ai fini di un valido pronunciamento del giudice viene ancorata al riconoscimento di un rapporto sostanziale plurilaterale come oggetto del giudizio; rispetto ad esso tutti i contitolari (soggetti danneggianti con-causali rispetto al pregiudizio per l'erario) vantano la stessa situazione soggettiva che diventa titolo legittimante l'azione processuale.

La deduzione in giudizio di una unica fattispecie dannosa strutturalmente provocata da più corresponsabili comporta, ai fini dell'esame della res controversa e della decisione da adottare, una legittimazione passiva necessariamente unitaria.

La sottoposizione al giudice contabile di un rapporto plurisoggettivo a decisione unitaria conduce al litisconsorzio obbligatorio poiché la legittimazione passiva processuale di ciascun corresponsabile, corrispondendo al singolo titolo giuridico vantato da quest'ultimo sul piano sostanziale in rapporto alla struttura unitaria del danno pubblico, condiziona l'intera deducibilità del rapporto.

La decisione unitaria sul rapporto ontologicamente plurisoggettivo sostanziale non può che essere resa in un contraddittorio pieno e completo, esteso, quindi, a tutti quei soggetti eventualmente pretermessi.

Nel secondo caso, la pluralità di parti processuali, anche a prescindere dal riconoscimento della plurilateralità del rapporto dedotto in giudizio, diviene la necessaria condizione per impedire che la sentenza possa portare ad una res giudicata che possa confliggere con soluzioni giurisdizionali differentemente elaborate in contesti processuali distinti, ma aventi ad oggetto rapporti connessi per titolo.

Più precisamente, laddove esista un'ipotesi di plurisoggettività sostanziale in ragione della quale il danno erariale risulta causato dalla condotta concorrente di più soggetti, si ritiene che essa sia stata prevista proprio per ragioni di utilità/opportunità processuale, non costituendo titolo necessario di legittimazione ad agire per consentire al rapporto dedotto in giudizio di giungere ad una valida pronuncia di merito.

Estremizzando la tesi tratteggiata, altra parte della giurisprudenza arriva a sostenere anche l'esclusiva esistenza di ipotesi di contraddittorio processuale necessario, a condizione che vi sia una esplicita previsione legislativa, negando in tal modo il riconoscimento o l'ancoraggio del medesimo alla plurilateralità del rapporto dedotto in giudizio.

Negli ultimi due casi evocati, è facile osservare come a supplire la non immediata relazione fra piano sostanziale e piano processuale soccorra il recupero di una utilità processuale necessaria a scongiurare che gli esiti di una controversia possano incidere negativamente sul profilo sostanziale della effettività e pienezza della tutela.

---

[4] Sul tema vedi i rilievi di F. Garri, *I giudizi innanzi alla Corte dei Conti. Responsabilità, conti, pensioni. Istituti e rassegna della giurisprudenza*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 256.

Il quadro sommariamente tracciato, per divenire operativo, presuppone, però, un auspicabile filtro legislativo che implicitamente o esplicitamente configuri alcune ipotesi di plurisoggettività sostanziale nell'ambito dei rapporti sottoposti alla cognizione del giudice contabile: filtro che diviene necessario nel caso in cui si ipotizzi la configurazione di un litisconsorzio esclusivamente processuale, il cui fondamento legislativo è condizione della sua stessa esistenza.

In realtà, anche volgendo lo sguardo al piano sostanziale, l'intervento legislativo non ha mai costituito un valido ausilio per identificare, con sufficiente certezza, tutte le possibili ipotesi di corresponsabilità amministrativa nella generazione del danno erariale idonee a far scattare l'esistenza di un litisconsorzio necessario ai fini della cognizione del rapporto dedotto in giudizio.

Il rilevamento di fattispecie di illecito erariale a composizione soggettiva necessariamente plurilaterale, dove l'accertamento processuale del danno pubblico presupponesse la presenza nel processo di tutti i corresponsabili della relativa generazione, è stato demandato all'elaborazione della casistica giurisprudenziale, la quale ha cercato di supplire alla lacuna normativa, percorrendo strade spesso fra loro assai differenti[5] e, comunque, destinate a subire continue evoluzioni.

Fra i casi più discussi, emergono quelli connessi ad un possibile litisconsorzio necessario che imporre la presenza processuale congiunta dei compartecipi del fatto dannoso arrecato all'amministrazione nel caso di una pluralità di condotte tutte funzionalmente orientate alla costruzione di un unico danno pubblico e singolarmente inidonee[6] (o indistinguibili)[7] ad arrecare tale pregiudizio o, ancora, nel peculiare caso in cui vi sia una responsabilità amministrativa derivante da una confusione nella gestione contabile o, ancora, nel ben differente caso in cui il convenuto contesti la propria legittimazione passiva soltanto mediante l'accertamento processuale della responsabilità di un terzo cui imputare tale responsabilità, trattandosi di un rapporto sostanziale alternativo[8].

Merita una attenzione particolare la costruzione, come ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale, di quei casi di accertamento delle responsabilità amministrativa connessa al danno erariale provocato da atti amministrativi varati da organi collegiali: sul tema, infatti, già prima della riforma che ha introdotto la responsabilità ripartita,

---

[5] Non è un caso, infatti, che sul tema, ritenuto una questione di massima, si siano succedute varie pronunce delle Sezioni Riunite nel corso degli anni: vedi, ad es. Corte conti SS.RR. 10 maggio 1977, n. 183; SS.RR. 2 marzo 1998, n. 258/A; SS.RR. 1 aprile 1998, n. 17/A.

[6] Corte conti, Sez. II giur. Centr. app., 2 giugno 1998, n. 158/A.

[7] Corte conti SS.RR. 10 febbraio 1992, n. 747.

[8] C. conti, sez. Friuli Venezia Giulia, n. 11 del 2014; in dottrina, si veda L. Todaro Marescotti, *Individuazione e chiamata in giudizio dei responsabili nel corso del processo contabile. La fase predibattimentale*, in Cons. St., 1991, p. 879.

si sono succedute moltissime pronunce[9], giunte, oggi ad escludere, dopo una iniziale adesione alla costruzione della pluralità delle condotte dannose come ascrivibile ad una volontà unica dell'organo[10], l'unicità della condotta plurifrazionata fra i diversi componenti dell'organo in ragione della parzialità dell'obbligazione, escludendo il rilievo della solidarietà in origine ritenuto dirimente[11], pur nei limiti dell'eccezione prevista dall'art. 1-quinquies della legge del 1996, n. 20[12].

La varietà delle fattispecie connesse alla responsabilità derivante da illecito erariale plurisoggettivo non esclude, tuttavia, che possano essere percorse altre strade: in particolare, interessanti spunti riflessivi giungono da chi prospetta di ricostruire alcune ipotesi di distorto ed illecito utilizzo di fondi pubblici destinati al funzionamento dei gruppi consiliari, come forma di litisconsorzio facoltativo processuale[13].

Infine, ricomprese fra le ipotesi di litisconsorzio sostanziale necessario che richiedeva una vocatio in ius congiunta di tutti i corresponsabili, vi erano quelle fattispecie di responsabilità contabile e formale, progressivamente destinati a sfumare fino ad una progressiva scomparsa, in cui il danno pubblico presunto veniva imputato ad una pluralità indistinta di agenti contabili pubblici.

I risultati faticosamente raggiunti dalla giurisprudenza erano, però, destinati a venir rimessi in discussione a seguito dell'intervento legislativo delle novelle degli anni

---

[9] Vedi, in passato, Corte conti SS. RR. 24 novembre 1990, n. 689/A; 14 luglio 1983, n. 343/A.

[10] Sul punto, si rinvia alla puntuale ricostruzione delle evoluzioni seguite dalla giurisprudenza contabile offerta da V. Tenore, *La responsabilità amministrativo-contabile: profili sostanziali*, in V. Tenore (a cura di), *La nuova Corte dei conti: responsabilità, pensioni, controlli: dottrina, giurisprudenza, normativa, formulario*, Milano, Giuffrè, 2018, p. 444.

[11] Vedi Corte conti SS.RR. 27 maggio 1999, n. 15 QM, dove addirittura si parla di cumulatività della responsabilità a rafforzare il legame della solidarietà.

[12] Il riconoscimento della solidarietà in via eccezionale, per le ipotesi di illecito erariale doloso o di illegittimo arricchimento, consente, per differenza, di escludere il rilievo di detto vincolo nelle ipotesi di illecito erariale colposo, ponendo definitivamente fine alla annosa questione del condizionamento della solidarietà passiva sull'accertamento delle responsabilità dei singoli corresponsabili del danno, secondo l'affermazione netta di A. Riccò, *Il litisconsorzio in fase di gravame nel giudizio contabile*, in *Riv. Corte conti*, n. 4 del 2000, p. 155.

[13] Così L. Carbone, *Profili ricostruttivi ed aspetti problematici della responsabilità amministrativo-contabile dei consiglieri regionali per illecita utilizzazione dei contribuiti pubblici destinati al funzionamento dei gruppi consiliari*, in *www.giustamm.it*, n. 3 del 2016, il quale, prima della vigenza delle nuove norme del codice, non si limitava ad una accettazione "passiva" dell'orientamento giurisprudenziale con cui si è consolidata l'esclusione del litisconsorzio necessario sostanziale per fondi pubblici consiglieri, ma prospettava di ricondurre a forme di litisconsorzio facoltativo la responsabilità del capogruppo ha sostenuto l'esclusiva responsabilità dell'Ufficio di Presidenza e quella del consigliere ha tentato di addossare l'integrale responsabilità al Presidente del gruppo consiliare, ritenendo che "le ipotesi di corresponsabilità per distorto utilizzo dei fondi assegnati ai gruppi consiliari configurano un litisconsorzio facoltativo e dunque a fronte della connessione oggettiva integrano il presupposto di applicazione dell'ordine del giudice di integrazione del contraddittorio ex art. 47, r. d. n. 1038 del 1933": interessante, al riguardo, la ricostruzione condotta dall'A. in ordine alle differenti letture dottrinarie (a sostegno o contro) del potere sindacatorio contabile.

'94-'96 con cui vennero introdotti il principio della parzialità e della personalità della responsabilità amministrativa di tipo gestorio a carattere colposo, con l'esplicita affermazione del vincolo della solidarietà solamente per l'illecito doloso[14].

La questione della configurazione, nel giudizio di responsabilità amministrativa, di una pluralità di parti processuali necessaria come condizione di validità della pronuncia del giudice in ragione di una riconosciuta esistenza di una plurisoggettività sostanziale imputabile al legame giuridico fra le condotte delle parti coinvolte nel singolo evento dannoso per l'amministrazione, è stata riletta in relazione agli effetti di una norma che imponeva al giudice contabile di valutare le singole condotte nell'apporto del fatto dannoso; in tal modo si poteva giungere ad una risposta risarcitoria articolata in singole quote di danno, imputabili alle parti processuali presenti nella misura della reale frazione accertata in rapporto al complessivo pregiudizio.

L'assunto conseguito consente alla giurisprudenza successiva agli interventi legislativi degli anni '90 di superare agevolmente ogni possibile dubbio sorto in ordine alla validità di una pronuncia resa soltanto nei confronti di alcuni corresponsabili del danno pubblico, dal momento che la parzializzazione delle responsabilità non rende mai vana alcuna pronuncia, almeno finché l'ordinamento non qualifichi espressamente tali rapporti come cause inscindibili, a nulla rilevando l'esistenza di una solidarietà formalizzata[15].

L'orientamento dei giudici contabili si è quindi consolidato, con una gradualità ascendente progressiva, nel senso di escludere la configurabilità di un litisconsorzio sostanziale necessario in gran parte dei precedenti casi esaminati, spezzando il legame fra solidarietà della responsabilità, unicità del pregiudizio e valutazione congiunta delle condotte ai fini dell'imputazione del danno[16].

La compartecipazione all'illecito erariale dannoso non determina un vincolo solidaristico inscindibile[17], a meno che la legge non lo qualifichi espressamente come tale: la conse-

---

[14] Art. 1-quinquies, l. 20 del 1996: Nel caso di cui al comma 1-quater i soli concorrenti che abbiano conseguito un illecito arricchimento o abbiano agito con dolo sono responsabili solidalmente.

[15] Esplicitamente Corte conti, Sez. giur. I centr. App. 2 ottobre 2018, n. 375, che afferma come "l'integrazione del contraddittorio va disposta soltanto nel caso di cause inscindibili, tra cui non rientrano le obbligazioni solidali".

[16] In modo significativo, con orientamento consolidato, vedi Corte conti, Sez. giur. I centr. App., 26 ottobre 2016, n. 356 dove si legge "il giudizio di responsabilità amministrativa, in linea generale, non dà luogo ad ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo ben possibile un'azione limitata solo ad alcuni soggetti autori del fatto dannoso, per i quali si siano verificati i necessari presupposti, rispetto ad altri per i quali la responsabilità erariale potrebbe essere fatta valere con una distinta azione. Ciò proprio in quanto, nei confronti dei soggetti convenuti, potrà essere fatta valere solo la quota di responsabilità ad essi direttamente imputabile. In ogni caso, viene fatta salva la possibilità, per il giudice, di provvedere all'eventuale riduzione dell'addebito in favore delle parti in causa, nei limiti delle quote corrispondenti all'effettiva rilevanza causale della loro condotta singolarmente considerata, dando rilievo all'apporto causale dei concorrenti eventualmente assolti o non convenuti in primo grado".

[17] Vedi Corte conti, Sez. I, 27 aprile 2004, n. 200.

guenza è che le singole condotte dei corresponsabili colposi, anche solidali, sono valutabili dal giudice in modo autonomo ed in rapporto al reale contributo causale arrecato al danno pubblico, a meno che, in un eventuale giudizio di appello, sia posta in discussione la ripartizione dell'addebito fra i corresponsabili solidali passivi, la quale, comunque, non pregiudica né l'esistenza del vincolo di solidarietà, né la rafforzata garanzia del creditore[18].
Proprio l'accertamento del concreto apporto concausale all'illecito pubblico, a prescindere dalla necessaria presenza processuale del coobbligato sostanziale, permetterà di isolare la parte di danno da imputare, con sentenza, a carico di ogni singolo convenuto effettivamente presente nel giudizio, con inopponibilità, ai presunti danneggianti pretermessi, di quella parte di illecito virtualmente a loro ascrivibile.
L'eventuale indagine complessiva sull'apporto fornito da ciascuno dei corresponsabili in relazione all'intero danno diverrà quindi accertabile solo in via incidentale, senza effetti pregiudizievoli per i corresponsabili pretermessi, essendo strumentalmente mirata ad una più corretta definizione della quota di responsabilità da porre a carico dei presenti.
Ciò, se da un lato, rende di fatto non obbligatoria, ai fini della inutile la concomitante presenza di tutti i corresponsabili, dall'altro vanifica la necessarietà sostanziale del litisconsorzio.
La medesima questione problematica si ripresenta, ma con profili di criticità maggiore, anche nel caso dei giudizi di appello[19], sia in relazione all'incidenza sulla pluralità di parti in appello della qualificazione della natura sostanziale del litisconsorzio nei confronti delle parti processuali da convenire in contraddittorio in primo grado[20], che in relazione al rapporto fra litisconsorzio processuale necessario in secondo grado per inscindibilità delle cause ed insussistenza di litisconsorzio necessario sostanziale in primo grado.
La difficile quadratura delle soluzioni prospettabili, che ha occupato nel tempo la dottrina, è stata tentata dalla stessa giurisprudenza contabile, investita in rapida successione temporale, delle risoluzioni di questioni di massima inerenti proprio al difficile rapporto fra litisconsorzio sostanziale e processuale in primo grado ed in appello.
In alcune pronunce temporalmente connesse, le Sezioni Riunite della Corte dei conti, prima dell'entrata in vigore del codice del processo contabile, si sono trovate a statuire, non sempre seguendo la medesima linea logica, sulla composizione del contraddittorio processuale nei giudizi di primo e secondo grado in presenza di ipotesi in cui si paventava la sussistenza di un litisconsorzio necessario, generalmente legato ai casi di plurisoggettività nella concausazione del medesimo evento dannoso.

---

[18] Vedi Corte conti, Sez. I, 19 giugno, 2005, n. 101.

[19] Sul tema vedi, prima dell'ingresso del Codice contabile, A. Riccò, *Il litisconsorzio*, cit., p. 148.

[20] Emblematico, sul punto, un orientamento giurisprudenziale che affermava la strumentalità necessaria del contraddittorio processuale in appello per una reale definizione della quantificazione del danno pro quota, altrimenti non correttamente valutabile stante l'assenza dei corresponsabili coobbligati, Corte conti, Sez. I, 5 aprile, 2000, n. 113/A.

Così, muovendo da una prima pronuncia[21], si esclude, in secondo grado, l'estensione del contraddittorio processuale obbligatorio a tutti i soggetti coobbligati necessari nel rapporto sostanziale, ritenendo che la valutazione autonoma della pluralità delle condotte dannose per singola quota di compartecipazione, rendesse le cause scindibili (salvo esplicita qualificazione legislativa contraria) e facesse venir meno l'esigenza del litisconsorzio necessario in appello[22].

Nello specifico, la Corte dei conti è chiara nell'affermare che "nel giudizio di responsabilità i singoli e distinti comportamenti degli eventuali compartecipi nella produzione dell'evento dannoso concorrono alla costituzione di un rapporto che non è unitario, ma in linea di principio, divisibile".

Nel triennio successivo le Sezioni Riunite sembrano, in un primo tempo, ribaltare in parte l'assunto raggiunto[23], ma l'orientamento non impedisce alle Corti locali di confermare, proprio di recente, che l'inscindibilità delle cause impone un litisconsorzio processuale in secondo grado, anche a prescindere dalla inconfigurabilità di un litisconsorzio sostanziale in primo grado[24].

Come può notarsi, la non immediata utilità della traslazione fra il rapporto costruito sul piano sostanziale e quello riprodotto sul piano processuale, non ha privato di interesse la ricerca giurisprudenziale delle condizioni e degli strumenti processuali per la composizione plurale del rapporto e delle parti processuali corresponsabili di un

---

[21] Le Sezioni Riunite, per la verità, si pongono nel solco della continuità con Corte conti, Sez. II, 10 gennaio 2000, n. 9/A, che aveva escluso che l'esistenza di una pluralità di parti costituenti una ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale in primo grado, non dava vita, in automatico, ad un rapporto inscindibile in appello o ad un litisconsorzio processuale necessario in secondo grado.

[22] Corte conti SS.RR., 20 giugno 2001, n. 5 QM; contra Corte conti, Sez. I, 5 aprile 2000, n. 113/A.

[23] Corte conti SS. RR. 31 ottobre 2003, 18 QM: A dire il vero la diversità di conclusioni è supportata dal differente oggetto su cui le Sezioni riunite intervengono, attenendosi quest'ultimo alla peculiare situazione in cui in appello venga contestata la ripartizione o la quantificazione del danno operata dal giudice di primo grado, con ciò imponendo la compresenza di tutte le parti ivi presenti poiché a fronte di un danno unitario si aveva una parziarietà dell'obbligazione risarcitoria.

[24] Recentemente sul punto, vedi Corte conti, Sez. giur. Sicilia, 11 marzo 2019, n. 175, dove la magistratura contabile si allinea alle conclusioni da ultimo raggiunte dalla giurisprudenza civile sul tema specifico (vedi SS.UU., sent. n. 17188 del 2018 e, prima, Cass., Sez. VI, sent. n. 17497 del 2 settembre 2015; Sez. V, sent. n. 10934 del 27 maggio 2015), per affermare che "il concetto di causa "inscindibile", di cui all'articolo 331 c.p.c., va riferito non solo alle ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale, ma anche alle ipotesi di litisconsorzio necessario processuale, le quali si verificano quando la presenza di più parti nel giudizio di primo grado debba necessariamente persistere in sede di impugnazione, al fine di evitare possibili giudicati contrastanti in ordine alla stessa materia e nei confronti di quei soggetti che siano stati parti del giudizio", con la conseguenza che l'esistenza di un litisconsorzio processuale, che determina l'inscindibilità delle cause anche nel caso di insussistenza di litisconsorzio necessario di natura sostanziale, fa sì che "l'omessa impugnazione della sentenza nei confronti di tutte le parti non determina l'inammissibilità del gravame, ma la necessità per il giudice d'ordinare l'integrazione del contraddittorio": è quindi necessario e sufficiente che tutte le parti presenti nel processo di primo grado siano presenti nel processo di impugnazione".

illecito dannoso per la pubblica amministrazione, rinforzando lo stimolo legislativo ad intervenire sul punto con una apposita normativa.
In conclusione, la mancanza di una disciplina processuale del litisconsorzio contabile, unitamente alla difficoltà di rinvenire, oltre ai rarissimi casi speciali normativamente previsti, l'esistenza di un litisconsorzio necessario sostanziale fra i corresponsabili dell'illecito erariale, impone una costante ricerca delle ragioni a sostegno delle eventuali ipotesi di intervento litisconsortile conseguenti all'ordine di integrazione del contraddittorio, con l'immancabile sforzo di riequilibrio nei confronti del problematico fondamento di un potere sindacatorio in capo al giudice contabile[25].
Esso, infatti, pur giustificato in ragione della speciale funzione del giudizio contabile e ritenuto utile a ritrovare un rinnovato sostegno proprio nelle fattispecie in cui la parziarietà e la personalità della responsabilità avrebbero potuto imporre l'abbandono di modelli litisconsortili necessari[26], ha finito per rievocare le mai abbandonate radici inquisitorie di questo tipo di giurisdizione.
Nel convincimento di parte della dottrina che confermava la necessaria persistenza di un potere sindacatorio del giudice contabile proprio per i casi in cui la parzialità dell'obbligazione derivante dalla responsabilità gestoria consentiva al giudice di accertare virtualmente il contributo concausale dei convenuti assenti nella quantificazione pro quota del danno imputabile ai presenti[27], il litisconsorzio finiva per presentarsi come un istituito delicato ed operativamente complesso.
Il quadro tracciato, poi, andava complicandosi tutte le volte in cui si ipotizzava di le-

---

[25] Sul tema, per un forte sostegno dottrinario, anche mediante un ancoraggio giurisprudenziale in tal senso, A. Vetro, *Il "potere sindacatorio" della Corte dei conti: l'integrazione del contraddittorio su disposizione del giudice contabile. Problematica sulla compatibilità con i principi del "giusto processo"*, in www.contabilita-pubblica.it, 2011.

[26] A titolo emblematico, valga ricordare quanto, sulla scia di una giurisprudenza costante, viene ribadito da Corte conti, Sez. giur. I centr. App., pronuncia n. 407/08, che ha sottolineato la funzionalità dell'ordine di integrazione del contraddittorio del giudice nei confronti di convenuti pretermessi nei casi di plurisoggettività concausale dell'illecito erariale, come "interesse ad ottenere l'economia dei giudizi ed evitare i rischi di giudicati contraddittori in relazione a cause caratterizzate da elementi comuni, decise separatamente".

[27] Netta, in materia, la posizione di A. Vetro, *Brevi note sulle riforme in atto nei vari settori della pubblica amministrazione: in particolare*, sul "Riordino della procedura dei giudizi innanzi la Corte dei conti" di cui all'art. 20 della legge 7 agosto 2015 n. 124, in www.lexitalia.it, 2015, che giunge a ritenere illogico l'accertamento virtuale, ma con caratteri di concretezza, della responsabilità di un soggetto che non ha avuto modo di esprimere "le proprie ragioni giustificative che avrebbero anche potuto portare ad un diverso convincimento sull'esistenza o sul grado della responsabilità stessa" o, semplicemente, avrebbero potuto permettere al medesimo di difendere la propria immagine ed il proprio onore da un'idea di presunta colpevolezza; la mancanza di logicità, per l'A. si trasforma in un profilo di incostituzionalità quando, in modo irragionevole si giunge alla conseguenza paradossale che "il contribuente e non il corresponsabile del danno erariale venga gravato dell'onere relativo alla quota a lui imputata".

gare il potere sindacatorio del giudice all'ordine di integrazione del contraddittorio non necessario, ma facoltativo[28].
L'insolubile legame con il limite, il fondamento e la ragione di permanenza di un potere sindacatorio del giudice, ha quindi tacitamente imposto al legislatore un intervento non meramente simbolico.

2. Il litisconsorzio necessario sostanziale nel Codice del processo contabile, fra regola ed eccezioni

Una prima osservazione formale delle disposizioni del codice del processo contabile dedicate alla disciplina del litisconsorzio nei processi davanti alla Corte dei conti ci obbliga ad una necessaria contestualizzazione dell'istituto nell'ambito delle diverse anime che compongono la norma in cui esso si trova inserito.
Al riguardo, spiccano subito due dati: l'esistenza di una previsione che in modo esplicito tratti del litisconsorzio nell'ambito contabile e, per contro, la mancanza di una autonomia della regola ad esso riservata.
Quanto al primo profilo, il confronto con la realtà processuale precedente, oltre che con la disciplina regolatrice degli altri giudizi esperibili dinnanzi alla Corte dei conti[29], ci restituisce l'importanza di una (prima) presa di posizione legislativa su un fenomeno che, per rilevanza ontologica, non poteva essere sussunto attraverso il solo filtro giurisprudenziale, per quanto articolato e consolidato esso fosse: ciò si rivelerà di estrema importanza anche per comprendere la relazione ed i condizionamenti reciproci fra il primo e la seconda fonte di produzione del diritto.
Quanto, invece, al secondo profilo, non può non cogliersi che la regola dettata per il litisconsorzio sia contenuta nell'ambito di una più complessiva disposizione avente ad oggetto, nel contesto dei principi generali dedicati al giudizio di responsabilità, la chiamata in causa del giudice: la scelta non è affatto casuale.
Volendo ricercare le ragioni di tale scelta nei lavori preparatori financo a giungere alla legge delega, possiamo osservare come la necessità di riaffermare una giurisdizione contabile in linea con i principi del giusto processo e con la figura terza ed imparziale del giudice contabile, abbia orientato una composizione di un testo normativo che escluda ipotesi di commistione fra il ruolo del giudice e quello delle parti processuali,

[28] Così fa G. Albo, *Il potere sindacatorio del giudice contabile nel giudizio di responsabilità amministrativa: dalla tradizione, al "giusto processo" dell'articolo 111 della Costituzione*, in www.amcorteconti.it, 2002.

[29] Il riferimento va al giudizio di conto, al giudizio pensionisitico ed ai giudizi su istanza di parte, nei quali non è dato rivenire alcuna disposizione che regoli la plurisoggettività processuale.

ancorché volto a riequilibrare un potenziale disallineamento fra il titolare pubblico dell'azione ed i convenuti[30].

La legge delega che ha investito il Governo del compito di riordinare la procedura dei giudizi davanti alla Corte dei conti conteneva, oltre a molti principi generali ed ai numerosi criteri direttivi[31], una specifica disposizione che imponeva al legislatore delegato di adottare una normativa restrittiva in relazione alla chiamata in giudizio da parte del giudice.

Nello specifico, si precisava che fosse precluso al giudice, in sede di giudizio, disporre l'ordine di chiamata in causa di un soggetto per integrare il contraddittorio.

Tale limite alla modifica della composizione soggettiva delineata dall'azione del procuratore contabile veniva, poi, indirettamente rafforzato da due ulteriori preclusioni; la prima concerne il divieto di convenire in giudizio chiunque fosse già risultato destinatario di formalizzato provvedimento di archiviazione adottato nel corso dell'istruttoria preliminare[32], impermeabile alle eventuali sopravvenienze fattuali che potessero aver spinto il procuratore contabile, su sollecitazione del giudice, a rivedere la posizione del soggetto già estromesso dal procedimento giurisdizionale; la seconda concerne la preclusione nel coinvolgere soggetti estranei alla causazione del fatto e, quindi, neppure destinatari di precedente invito a dedurre perché ritenuti dall'attore pubblico non corresponsabili causalmente alla generazione del fatto dannoso.

Tuttavia, in caso di sopravvenienza, in giudizio, di un fatto nuovo rispetto a quelli posti dal requirente contabile alla base della controversia, il legislatore, elaborando una soluzione frutto di un bilanciamento fra la necessità di rispettare la titolarità dell'azione contabile in capo al pubblico ministero e quella di rispettare le esigenze difensive

---

[30] Mette in luce in modo netto questa funzione Corte conti, Sez. giur. Lazio, 16 gennaio 2019, n. 7, in un passaggio in cui si afferma "che siffatta preclusione è volta all'attuazione nel processo contabile dei principi della parità delle parti, del contraddittorio e del giusto processo previsto dall'art. 111, primo comma della Costituzione", sancendo che "la compiuta applicazione dei principi costituzionali del "giusto processo" comporta, infatti, quale conseguenza la centralità del giudice e nel contempo il venir meno della possibilità di un intervento a supplenza di eventuali carenze processuali della parte pubblica attrice"; la decisione appare assai interessante perché, facendo leva sulla parziarietà dell'obbligazione risarcitoria, i giudici contabili escludono la rilevanza e la manifesta fondatezza del rilievo con cui le parti convenute invocavano l'intervento della Corte costituzionale sulla presunta illegittimità dell'art. 83 cgc, in ragione di un possibile nocumento per i convenuti pretermessi.

[31] Sul punto, vedi S. Auriemma, *La codificazione della disciplina dei processi innanzi alla Corte dei conti*, in *Giorn. Dir. amm.*, 5/2015, p. 655 e, se si vuole, V. Giomi, *La riforma del processo contabile: tutto cambia perché nulla cambi? Alcune riflessioni a prima lettura sulla legge delega Madia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche*, in *La Rivista Nel Diritto*, n. 5 del 2016, p. 728.

[32] All'art. 20, lett. g., punto 6, legge di delega, si prevede la "preclusione in sede di giudizio di chiamata in causa su ordine del giudice e in assenza di nuovi elementi e motivate ragioni di soggetto già destinatario di formalizzata archiviazione", rispetto alla quale si era positivamente espresso anche il Procuratore Generale della Corte dei Conti nella Relazione annuale 2016, in cui si rilevava come la norma rispondesse alla funzione di tutela sia della terzietà del giudice che della certezza delle posizioni dei presunti responsabili.

della parte destinata eventualmente ad essere citata in giudizio e che potrebbe essere indebitamente esclusa da un'importante fase difensiva, ha ammesso la possibilità che il contraddittorio potesse essere integrato dal procuratore contabile.
Tale eccezionale forma impropria di integrazione del contraddittorio, è assicurata da un ingresso del nuovo soggetto tassativamente circoscritto alla sopravvenienza di nuovi elementi che, opportunamente vagliati dalla Procura attrice, devono essere preceduti dall'invito a dedurre.
La scelta di integrare il contraddittorio è rimessa alla valutazione del procuratore contabile il quale, motivando l'invito a dedurre con precise e circostanziate ragioni, avvia l'istruttoria solo dopo essersi assicurato che il potenziale corresponsabile non sia privato delle garanzie sostanziali e processuali connesse alla conoscenza ed alla eventuale presenza in ogni fase del giudizio per potersi adeguatamente difendere.
La notifica dell'invito a dedurre ai (presunti) corresponsabili sopravvenuti non è causa di sospensione obbligatoria del processo: detta misura costituisce, per parte della dottrina, un rafforzamento del divieto di ordine di chiamata del giudice e, contestualmente, una misura di tutela della terzietà ed imparzialità del giudice[33].
Così riscostruito il quadro di riferimento, non stupisce molto, allora, che, proprio con riguardo a tale peculiare forma di contraddittorio integrato dal procuratore contabile su impulso del giudice, parte della dottrina abbia criticato sia la tacita riproposizione di una forma di potere-dovere del giudice nella composizione del rapporto processuale, sia l'anomalia dello strumento utilizzato; il medesimo, infatti, non viene ritenuto idoneo al perseguimento dello scopo, attesa la mancanza di una sospensione obbligatoria del rapporto processuale principale, il quale, nelle more del rispetto delle formalità previste a seguito della notifica dell'invito a dedurre, potrebbe proseguire fino pure a giungere alla decisione nel merito in assenza del nuovo convenuto[34].
Un velato sostegno alla struttura normativa perviene dallo stesso parere delle Sezioni Riunite contabili, reso in sede di formazione del corpo codicistico, allorquando si precisa che "La disciplina del fatto nuovo è attuata coerentemente nelle diverse fasi (l'art.

---

[33] In tale direzione si veda quanto osservato da P. Simeon, *Principi del giusto processo e giudizio di responsabilità amministrativa per danno all'erario. Perché la giurisdizione di responsabilità della Corte dei conti è da ritenersi esclusiva*, in *Riv. Corte conti*, 2018, p. 49 in relazione alla trasmissione degli atti al Pm contabile: "Trattasi di una segnalazione rimessa alle valutazioni del P.M. che non comporterà in nessun caso che l'eventuale terzo sia parte nel processo in corso, come è reso evidente dall'inciso "senza sospendere il processo" il quale comporta – per il rispetto del principio del contraddittorio – che non potrà mai essere successivamente convenuto nell'originario giudizio di responsabilità (eventualmente non concluso ed ancora pendente), un soggetto che non abbia partecipato, sin dall'inizio, alla sua intera trattazione istruttoria e dibattimentale. Il Procuratore contabile, ricorrendone i presupposti, azionerà per il presunto corresponsabile una separata azione erariale".

[34] Il rilievo è messo in luce da G. Carlino, A. Ciaramella, P. Evangelista, *Il rito ordinario*, in F. Mastragostino – S. Pilato (a cura di), *La giustizia contabile*, BUP, Bologna, 2016, p. 264 il quale, proprio in ragione della mancata previsione di una sospensione processuale, dubita degli effetti positivi generati dalla norma.

70 nella fase istruttoria conferisce al provvedimento di archiviazione un effetto preclusivo, limitando la possibilità di riapertura del fascicolo archiviato; l'art. 83.3 limita il potere del PM di procedere mediante emissione di invito a dedurre a fronte del fatto nuovo emerso in corso di giudizio)"[35].

Interessante concludere osservando come in sede di prima applicazione della norma non siano emersi peculiari problemi al riguardo: fra le righe della non copiosa giurisprudenza formatasi sul punto, è emersa, al contrario una interpretazione rafforzatrice della logica legale, volta ad interpretare la mancanza di sospensione del processo come rispetto dello spazio discrezionale riconosciuto al requirente contabile nella valutazione delle eventuali circostanze per formulare l'invito a dedurre a seguito della trasmissione degli atti da parte del giudice.

In questa direzione sembra muoversi anche la relazione illustrativa di accompagnamento al Codice, allorquando precisa che la funzione primaria dell'invito a dedurre è volta proprio alla migliore definizione in sede istruttoria, in contraddittorio con la parte, delle condotte dei soggetti cui eventualmente estendere la responsabilità amministrativa in vista del giudizio, non essendo irrilevante il coinvolgimento dei medesimi ai fini del riparto finale delle responsabilità[36].

La esplicita previsione sul divieto di chiamata in giudizio non rappresentava certo l'unico esempio di espressione di una precisa volontà politica del legislatore delegante, ma è forse quella percepita fra le più attese.

Essa è con ogni evidenza volta a stimolare il legislatore delegato a provvedere in modo formale e definitivo all'annosa questione della misura del potere riconosciuto al giudice nell'ambito della composizione e della gestione del contraddittorio processuale, specialmente in seguito al richiesto adeguamento (implicito) del processo contabile ai principi costituzionali del giusto processo, che avevano obbligato la giurisprudenza ad un continuo adattamento degli spazi riconosciuti al potere sindacatorio del giudice contabile.

Non stupisce molto, quindi, che la norma finale contenuta nel testo che oggi compone il Codice del processo contabile sia stata redatta con una formulazione evocativa di un preciso messaggio di rottura con il passato e di conseguente riallineamento della specialità del processo contabile con un modello costituzionalmente orientato.

Nello specifico, infatti, con una sensibile revisione dei poteri di impulso processuale di quest'ultimo, si esclude che l'obbligo di convenire tutte le parti processuali ricada sul giudice, anche nel caso di litisconsorzio necessario sostanziale.

---

[35] Corte conti SS. RR. 21-22 luglio 2016, n. 4.

[36] In tal senso si afferma che "eventuali errori valutativi, tenuto conto che la pluralità di soggetti responsabili impatta sulla quantificazione della responsabilità, devono essere corretti in fase istruttoria così da garantire la citazione contestuale e la contestuale presenza a giudizio. La stessa parte, ovviamente, ha la possibilità in sede di controdeduzioni di rappresentare l'eventuale errore di inquadramento di fattispecie necessariamente o eventualmente plurisoggettive".

Non irrilevante, infine, notare che, proprio in questa prospettiva, la disciplina regolatrice della chiamata dell'eventuale convenuto per ordine del giudice debba limitarsi, come osservato, alla sopravvenienza del fatto nuovo nella realtà sostanziale rispetto a quella già fatta valere dal procuratore contabile, ma sempre a condizione che il soggetto verso cui il procuratore potrà decidere di procedere non risulti già escluso da tale realtà processuale (per precedente provvedimento di archiviazione) per irrilevanza del profilo di colpevolezza.
Nel complesso, quindi, il corpo normativo al cui interno viene introdotto il litisconsorzio necessario, appare incentrato su uno degli obiettivi di fondo perseguiti dal legislatore delegato in ossequio ad un preciso criterio contenuto nella delega: le disposizioni espressamente dedicate alla composizione plurale delle parti del giudizio contabile di responsabilità amministrativa non potrà per ciò stesso costituire un elemento di frattura o di frizione rispetto a tale logica.

3. Codificare una realtà già regolata: dal vecchio al nuovo con prospettive costruttive

La codificazione, nell'ambito del giudizio contabile di responsabilità amministrativa, dell'istituito litisconsortile a configurazione limitata ai casi di litisconsorzio sostanziale, ci restituisce un'immagine in cui solo in apparenza assumono esplicito rilievo processuale tutte quelle interrelazioni plurisoggettive che vanno a connotare, sul piano sostanziale, le fattispecie di danno pubblico dedotte in giudizio.
La formulazione stessa della disposizione, anche in ragione delle considerazioni appena espresse, induce a riflettere su quanto cauto sia stato il legislatore nell'introdurre, per la prima volta, una minima disciplina del litisconsorzio contabile in un contesto teso a contrarre i poteri di chiamata del giudice.
La presenza di una norma che si occupi della gestione processuale di ipotesi di responsabilità gestoria per illecito erariale in cui sono presenti forme di correlazione intersoggettiva e concausale, non deve, in modo immediato, far pensare ad una radicale rivoluzione che incida su quegli aspetti del sistema strutturale della responsabilità amministrativa, ormai già consolidati dalla giurisprudenza contabile.
Del resto, questo si porrebbe in contrasto proprio con il criterio legale che impone di rispettare l'assetto normativo vigente e l'interpretazione che ne ha dato la giurisprudenza.
Infatti, la generalizzazione applicativa dell'istituto, che viene ancorata all'esistenza di ipotesi di plurisoggettività necessaria del rapporto sostanziale da cui origina l'illecito erariale, da un lato, non specifica nulla di più di quanto afferma, imponendo all'interprete (in questo caso l'attore pubblico e il giudice contabile) una continua opera elaborativo-ricostruttiva di fattispecie in cui, nella concretezza della circostanza, sia

riscontrabile un ; dall'altro lato subisce un sensibile ridimensionamento se solo si ha riguardo alle conseguenze del mancato coinvolgimento nel giudizio di tutte le parti ritenute necessarie ai fini della decisione: la mancata citazione dei soggetti ritenuti parti necessarie sostanziali del rapporto non osta all'ottenimento di una valida pronuncia di merito del giudice, ma, al contrario, rafforza l'idea che il principio della parziarietà della responsabilità amministrativa finisca per prevalere anche su quei casi in cui potrebbe risultare funzionale anche alla difesa dei convenuti, l'esistenza di un rapporto litisconsortile entro cui sviluppare un contraddittorio processuale.

Al riguardo recente giurisprudenza contabile ha mirato a ribadire che, volendo conciliare la portata innovativa della disposizione con il rispetto delle regole legislative disciplinanti la responsabilità gestoria, il reale significato attribuibile alla formalizzazione dell'istituto non può che tradursi in una limitazione perimetrale dell'operatività del medesimo, che, in positivo, include i casi di presunta responsabilità parziaria, in negativo, esclude le ipotesi di solidarietà[37].

Come ha avuto modo di precisare la dottrina, in presenza di un illecito erariale plurisoggettivo, il principio del vincolo della solidarietà passiva è stato trasformato in quello di parziarietà e personalità dell'obbligo risarcitorio, con l'unica eccezione, latamente sanzionatoria e con indiretta finalità punitiva, della condotta concausale dolosa[38], rispetto alla quale il ruolo di ciascun concorrente alla causazione dell'illecito non assume rilevanza ai fini dell'addebito dell'importo risarcibile del danno, che risulta imputabile interamente a chiunque di essi[39].

Proprio tale circostanza esclude l'obbligo di integrazione del contraddittorio per mancanza di litisconsorzio sostanziale necessario nel caso di un illecito erariale plurisog-

---

[37] Vedi Corte conti, Sez. giur. Trentino Alto Adige, 16 febbraio 2018, n. 6, dove esplicitamente si afferma che con la codificazione dell'istituto del litisconsorzio necessario sostanziale il legislatore "abbia voluto limitare il perimetro dell'istituto (giova ripeterlo: espressamente regolamentato per il rito contabile) alle ipotesi di presunta responsabilità parziaria, atteso che, secondo l'immutato principio ex art. 1, comma 1-quinquies, della legge n. 20/1994, in caso di ritenuta responsabilità solidale il singolo convenuto risponde per l'intero (onde la sentenza è utiliter data anche se resa nei confronti di un solo condebitore).

[38] In tale direzione si esprime V. Tenore, La responsabilità amministrativo-contabile, cit. p. 253.

[39] Tuttavia, sul punto, si deve dar conto di recenti ed interessanti evoluzioni giurisprudenziali contabili volte, pur nella riaffermazione del vincolo della solidarietà per concorrenza dolosa nella causazione dell'illecito erariale plurisoggettivo, ad operare una graduazione delle quote di danno imputabili a ciascun danneggiante, ripartite sulla base di alcuni specifici criteri interpretativi: in particolare, vedi Corte conti, Sez. giur. reg. Toscana, 30 maggio 1998, n. 323 e Corte conti, Sez. giur. Lazio, 6 maggio 2019, n. 186, con nota di A. Mazzieri, Concorso colposo del danneggiato e solidarietà nell'illecito erariale plurisoggettivo doloso, in Riv. Corte conti, 3, 2019, p. 195 e s.; nello specifico l'A. critica il fondamento normativo civilistico su cui la giurisprudenza contabile ha ancorato l'esistenza di una "solidarietà pro quota", saldandola al reale apporto causale alla generazione del danno, poiché in tal modo si incorre nel rischio di pervenire ad una attenuazione del principio solidaristico posto a garanzia della tutela dell'amministrazione creditrice nel caso di illecito erariale doloso; affinché ciò non avvenga occorre interpretare la solidarietà dell'illecito erariale doloso plurisoggettivo nell'ambito di un quadro in cui il legislatore "qualifica la responsabilità erariale

gettivo doloso che genera un'obbligazione risarcitoria il cui accertamento giudiziale è validamente condotto anche con la presenza di un solo corresponsabile coobbligato in solido[40].

L'esistenza, per il pubblico ministero contabile, di un obbligo di convenire in un unico giudizio tutte le parti concausalmente coinvolte nella generazione del danno erariale[41], viene ridisegnato, sul piano processuale, da un legislatore che non rinnega la precedente scelta di valorizzare il singolo contributo causale alla determinazione del danno pubblico di ciascun soggetto, compresi quelli che avrebbero dovuto essere citati in giudizio ma non lo sono stati, mediante la valutazione virtuale del contributo degli (eventuali) assenti[42].

L'interrelazione soggettiva fra le condotte concausali dei (presunti) danneggianti pubblici presenti nel rapporto sostanziale dedotto, ancorché necessaria, non inficia, né viene inficiata dalla eventuale imperfezione nella formazione del contraddittorio processuale: il giudice, infatti, può (e deve) esaminare – anche virtualmente – tutte le singole condotte coinvolte nella generazione del danno in ragione della personalità e della parziarietà dell'obbligazione risarcitoria, con la conseguenza di rendere utile, ai fini di una migliore definizione dell'addebito per i convenuti presenti, la pronuncia finale.

Tenendo fermo il principio legale della personalità della responsabilità amministrativa e del possibile frazionamento della medesima ai fini dell'imputazione della quota di

---

come "personale" anche nei casi in cui dipenda da "fatti ed [...] omissioni commessi con dolo"; opzione, questa, che dovrebbe consentire la "graduazione" della responsabilità solidale dei dolosi compartecipi dell'illecito erariale secondo i rispettivi apporti sul piano eziologico".

[40] Vedi in tal senso Corte conti, Sez. III giur centr. App., 4 dicembre 2017, n. 566, dove si legge che "Nessun litisconsorzio necessario è, di regola, prospettabile con riferimento alle domande risarcitorie (così come, più in generale, alle domande aventi ad oggetto l'adempimento di obbligazioni pecuniarie), nell'ipotesi che alla causazione del danno abbiano concorso più persone, anche quando fra gli stessi sia configurabile un vincolo di solidarietà, ben potendo il giudizio utilmente svolgersi anche nei riguardi di uno solo o di alcuni dei corresponsabili coobbligati".

[41] Netta, sul punto, anche la Relazione di accompagnamento al Codice, che precisa come "il processo contabile deve caratterizzarsi per la contestuale presenza a giudizio dei soggetti responsabili, a maggior ragione ove si tratti di litisconsorzio necessario sostanziale", pur ribadendo che l'orientamento della Corte costituzionale invita a rispettare il principio della personalità amministrativa.

[42] *Ex multis* vedi Corte conti, Sez. I giur centr. App., dove nitidamente si evidenzia la differente logica riposta alla base della completezza del contraddittorio conseguente ad un litisconsorzio sostanziale necessario, ai fini della utilità della pronuncia ed ai fini dell'accertamento delle responsabilità erariale (mediante l'indagine incidentale del contributo causale arrecato dai convenuti pretermessi), affermando che il "litisconsorzio necessario, di cui all'art. 102 cpc, in quanto esso presuppone l'unicità e l'inscindibilità del rapporto giuridico sostanziale, mentre in ambito amministrativo-contabile vige il principio della personalità e della parziarietà dell'obbligazione amministrativo-contabile (fatta eccezione per il caso di dolo o di illecito arricchimento, per il quale è prevista la solidarietà), che consente al Giudice giuscontabile di attribuire al soggetto condannato esclusivamente la quota di danno a lui imputabile ed impone, nell'ipotesi di danno determinato da più persone, di valutare le singole responsabilità e di condannare ciascuno solo per la parte che vi ha preso".

danno prodotto da ciascun corresponsabile del medesimo illecito erariale, l'opera del giudice si affida ad una sorta di finzione giuridica con cui si ricostruisce la plurisoggettività processuale mancante, senza pregiudizio per i convenuti assenti, ma con possibile vantaggio per quelli presenti.

La regola introdotta non rappresenta certo una novità, provvedendo, piuttosto, a codificare un orientamento ormai consolidato in giurisprudenza[43].

I giudici contabili, infatti, si erano ormai orientati nel ritenere che la natura parziaria delle obbligazioni nascenti da responsabilità per danno erariale non comportasse litisconsorzio processuale e/o sostanziale[44], salvo rare ipotesi in cui il litisconsorzio necessario di natura sostanziale rendesse inscindibili, nell'ambito di un unico stato giuridico, le plurime condotte connesse all'obbligazione risarcitoria[45].

Ciò perché, come affermato in sede di questione di massima dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti, la responsabilità, come quella gestoria, costituisce una ipotesi di obbligazione "di natura personale e parziaria, con un'accentuata impostazione sanzionatoria, che deve essere necessariamente apprezzata in sé nei suoi elementi costitutivi, quali la condotta tenuta dal singolo, il rapporto di causalità, il rapporto di servizio, la quota di evento dannoso riferibile al soggetto", con la conseguenza che "la compartecipazione di altri soggetti alla realizzazione di un'unica vicenda pregiudizievole per l'ente non determina né un vincolo di solidarietà, che è espressamente escluso dalla legge (salvo che in ipotesi marginali di concorso doloso) né tantomeno una responsabilità cumulativa unitaria"[46].

Il frazionamento della vicenda sul piano sostanziale dovuto alla parzialità della responsabilità, si riflette su quello processuale aprendo la strada a processi separati, che, al più, possono dar vita ad un simultaneus processus solo facoltativo, per assicurare una migliore cognizione dei fatti dinnanzi al giudice[47].

Il depotenziamento della funzione stessa del neo-introdotto litisconsorzio necessario sostanziale, inteso come spinta alla configurazione di una plurisoggettività processuale nell'ambito di un simultaneus processus, passa, quindi, tanto dalla mancanza di una

---

[43] Per una panoramica giurisprudenziale anteriore all'entrata in vigore del Codice del processo contabile, vedi Corte conti, Sez. Friuli Venezia Giulia, 15 maggio 2014, n. 41, dove si legge che "condotte concausali riferibili a soggetti non convenuti in giudizio che vanno considerate – sia pure in modo virtuale, ovvero senza effetti di pronuncia nei loro confronti – a fini di incidenza sull'addebito al soggetto convenuto in giudizio; in tale senso, oltre a Corte dei Conti Sezioni Riunite n. 5/QM del 2001, anche Corte conti, Sez. App. III^ n. 244 del 2003 e n. 554 del 2006; Sez. Basilicata n. 128 del 2006; Sez. Sardegna n. 1834 del 2008; Sez. Molise n. 5 del 2008; Sez. 30 Lombardia n. 33 del 2004.

[44] Con costante orientamento vedi Corte conti, Sez. Calabria, n. 780 del 14.9.01; n. 833 del 4.9.01; n. 834 del 25.9.01; n. 1032 del 31.10.01

[45] Vedi Corte conti, Campania, 31 gennaio 2001, n. 9.

[46] Così Corte conti SS.RR., 18 giugno 2003, n. 13 QM.

[47] In termini vedi Corte conti, Sez. II giur. Centr. App., 20 giugno 2001, 218; idem, n. 36 del 16 novembre 1995; Sez. giur. Campania, 14 gennaio 2004, n. 56.

certezza[48] e di una uniformità applicativa nella comune costruzione giurisprudenziale di modelli sostanziali litisconsortili proprio nell'ambito dei giudizi di responsabilità amministrativa[49], quanto dalla riduzione dell'effettiva portata della norma in ragione del contesto legislativo in cui essa è chiamata ad operare[50].

Quanto al primo aspetto, un interessante confronto che rende concreta la ipotizzata difficoltà incontrata dalla giurisprudenza contabile nel riconoscere forme litisconsortili sostanziali nell'ambito dell'accertamento dell'illecito erariale per responsabilità amministrativa, può essere condotto mirando all'opera interpretativa dei giudici nell'ambito dei giudizi pensionistici.

Mentre, infatti, nei giudizi di responsabilità amministrativa l'esistenza di un contraddittorio processuale non sovrapponibile alla eventuale plurisoggettività sostanziale necessaria dell'illecito erariale è sempre giustificabile in ragione del dovere del giudice di frazionare le responsabilità e di procedere al relativo accertamento pro quota mediante l'indagine estesa anche ai convenuti pretermessi[51], nei giudizi pensionistici, la validità della composizione del contraddittorio processuale è sempre ancorata a ragioni di esistenza (o inesistenza) di un rapporto plurisoggettivo unico ovvero della richiesta di adempimento di una prestazione inscindibilmente comune a più soggetti[52], non rilevando, ai fini del soddisfacimento della pretesa attorea attraverso una pronun-

---

[48] Emblematico, sul punto, quanto rilevato da Corte conti, Sez. giur. Trentino Alto Adige, 16 febbraio 2018, n. 6, laddove afferma, proprio con riferimento alla natura "sostanziale" del litisconsorzio necessario che "va innanzitutto rilevato che, nell'utilizzare l'aggettivo "sostanziale", il legislatore delegato, con una formulazione chiaramente riconducibile alla categoria delle c.d. norme in bianco, ha inteso con ogni evidenza riferirsi ad una pluralità di soggetti che si relazionano su un piano (appunto) di diritto sostanziale", di fatto rinviando la costruzione della corresponsabilità alla generazione del danno pubblico al diritto positivo o, in sua assenza, all'interpretazione costruttiva con cui si possano rileggere in tale direzione fattispecie non oggetto di esplicita normazione.

[49] Non pare superfluo ricordare come le stesse Sezioni riunite della Corte dei conti abbiano mirato a precisare che, nelle rare ipotesi in cui, nell'ambito della responsabilità gestoria, sia stabilito per legge un vincolo di solidarietà passiva, esso indica un vincolo di natura "sostanziale" tra più condebitori, nella specie più corresponsabili, posto dalla legge per il rafforzamento della garanzia patrimoniale generica del creditore, nella specie dell'ente danneggiato, senza determinare alcun litisconsorzio necessario o altre conseguenze meramente processuali", così Corte conti SS. RR. 13/2003/QM.

[50] Sul punto S. Imperiali, *Appunti sparsi e frammentari sul nuovo codice della giustizia contabile*, in www.giuristidiamministrazione.com, 2017, nell'affermare che "la chiamata in giudizio solo di alcuni dei possibili corresponsabili di un danno erariale, in vista del risarcimento solo di una quota del danno, non rende mai inutiliter data la decisione presa, non dovrebbe mai sussistere un litisconsorzio necessario" rileva una incongruenza fra l'esplicito divieto di chiamata per ordine del giudice la possibile conseguenza della violazione di un ipotetico "litisconsorzio necessario" che non potrebbe non essere risolta con l'integrazione del contraddittorio.

[51] Chiaramente Corte conti Sez. I giur. Centr. App. n. 435/2015 afferma "la concorrenza causale di altre azioni o omissioni può essere apprezzata dal giudice contabile ai fini della riduzione dell'addebito, anche senza disporre la chiamata in causa dei concorrenti nel giudizio".

[52] Vedi sul punto Corte conti, Sez. II giur. Centr. App., 19 aprile 2018, n. 252, dove viene respinta la doglianza dell'appellante con cui si chiedeva di veder riconosciuta un'ipotesi di litisconsorzio necessario sostan-

cia del giudice, l'accertabilità parziale e personale della singole condotte, inidonea a contrapporsi ad una legittimazione ad agire congiunta perché connessa alla contitolarità sostanziale del rapporto[53].

Intensi, quindi, appaiono gli sforzi condotti dalla giurisprudenza contabile in ambito pensionistico, tesa ad indagare la composizione degli elementi strutturali di eventuali ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale condizionanti la pluralità di parti processuali[54]. Per contro, nell'ambito della responsabilità gestoria, per parte della dottrina è addirittura apparso superfluo soffermarsi ad indagare la natura del rapporto sostanziale posto alla base dell'azione di responsabilità contabile, dal momento che, anche un eventuale accertamento di una necessaria plurisoggettività delle condotte, non può che condurre all'obbligo del giudice al rispetto della personalità e della parzialità della

---

ziale, con conseguente dovere di integrare il contraddittorio ai sensi dell'art. 102 cpc, in relazione ad una domanda di manleva spiegata, in via riconvenzionale impropria, nei confronti dello stesso ente pubblico datoriale convenuto nel giudizio principale, in quanto la medesima "amplia il thema decidendum ed i limiti oggettivi del giudicato, in quanto introduce una vera e propria domanda di garanzia impropria fondata su un titolo autonomo e distinto ed un rapporto diverso e tra diversi soggetti rispetto a quella introdotta dall'attore in via principale (sebbene connessa per parziale identità della causa petendi)".

[53] Chiaramente in termini Corte conti, 22 giugno 2016, n. 250, Sez. III giur. Centr. App., dove si precisa che soltanto la contitolarità obbligatoria del rapporto genera una legittimazione ad agire congiunta per le parti sostanziali; ciò induce ad escludere che "l'irripetibilità dell'indebito, invocata dall'attore ora resistente in appello, e rivalsa verso l'ordinatore primario, invocata dall'ente resistente in primo grado, ora appellante non devono necessariamente essere decise in maniera unitaria atteso che non si è in presenza di un rapporto plurisoggettivo unico ovvero della richiesta di adempimento di una prestazione inscindibilmente comune a più soggetti: onde la mancata integrazione del contraddittorio nei confronti dell'Amministrazione attiva, Ministero della Difesa, non rende l'emananda sentenza inutiliter data, potendo l'Amministrazione previdenziale promuovere un autonomo giudizio nei confronti dell'Ordinatore primario avente ad oggetto la rivalsa, salvaguardandosi, in tal modo, anche l'effettività della garanzia della durata ragionevole del processo; per analoghe conclusioni vedi, con orientamento costante, Corte dei conti, Sezione 3^ di app., n. 270/2015, del 28 aprile 2015, id. 341/2015, del 12 giugno 2015, Sez.1^, 04 dicembre 2012, n. 764/2012/A, id. n.229/2013/A e n. 380/2014/A.

[54] A titolo esemplificativo, si riportano le ragioni impiegate per escludere il litisconsorzio necessario fra INPS e Ministero di appartenenza del pensionato, in un appello nell'ambito del giudizio pensionistico da Corte conti, 14 luglio 2017, n. 543, Sez. giur. III Centr. App., "non versandosi in una situazione di litisconsorzio necessario, in quanto a) il provvedimento con il quale è stato accertato e quantificato l'indebito che ha formato oggetto della pretesa restitutoria, oggetto unico ed esclusivo della presente controversia, è stato emesso dall'allora INPDAP (oggi INPS); b) rispetto al circoscritto perimetro oggettivo e soggettivo inerente al presente giudizio, con riferimento al "petitum sostanziale", non sussiste alcuna comunanza di causa o connessione con la posizione dell'Amministrazione in parola; c) evidenti ragioni di economia e di ragionevole durata del processo, tenuto anche conto della particolare specificità del giudizio pensionistico (e del suo rito) che si caratterizza per la ravvisata opportunità di giungere ad una decisione della causa promossa dal ricorrente, non gravata da una complessa istruttoria che ritarderebbe la definizione del processo, non consentono dilazionamenti non necessari e integrazioni superflue del contraddittorio"; in modo conforme, circa l'esclusione del litisconsorzio necessario per carenza dei presupposti che, ai sensi dell'art. 102 del c.p.c., impongano la trattazione contestuale della domanda giudiziale, vedi anche Corte conti, Sez. giur. App. Sicilia, 5 marzo 2018, n. 47 e Sez. giur. Veneto, 22 ottobre 2018, n. 170.

responsabilità da accertare, con conseguente valutazione in ordine ad una disutilità del precetto di cui all'art. 83 comma 2 cgc per mancata applicabilità[55].
Al riguardo è stato osservato che una più utile ricostruzione della disposizione con cui si impone al giudice, nell'accertamento delle quote di responsabilità da porre a carico dei convenuti presenti in giudizio, di condurre una valutazione virtuale dell'apporto al danno generato dai corresponsabili non convenuti, sarebbe ipotizzabile solamente se tale meccanismo fosse sganciato dall'ancoraggio legale che, stando al dato formale della legge, parrebbe legarla soltanto al litisconsorzio sostanziale necessario.
Secondo tale impostazione, infatti, dalla formulazione legislativa vigente si desume che solamente nel caso di litisconsorzio necessario il giudice dovrebbe condurre una valutazione virtuale del peso riconosciuto alle condotte concausali dei soggetti non convenuti in giudizio ai soli casi di accertata esistenza di un rapporto plurisoggettivo necessario sostanziale, con indiretta esclusione di tale opzione per tutti gli altri casi di concorso di soggetti non convenuti[56].
L'obiezione mossa dalla dottrina, pur condivisibile sul piano teorico, ha finito sul piano pratico per essere stemperata da quella stessa giurisprudenza che, in linea di massima, ha disconosciuto la stessa esistenza di ipotesi litisconsortili necessarie ai sensi dell'art. 102 cpc[57].
L'ipotizzata differenza di trattamento fra i due diversi legami plurisoggettivi, infatti, si stempera allorquando si ammette che pur in presenza di un litisconsorzio sostanziale, il peso dell'assenza di tutti i reali responsabili non diviene un reale criterio discretivo[58]. Ciò tende, indirettamente, a depotenziare la portata dell'obiezione sollevata.

---

[55] Tali conclusioni sono affermate da G. Carlino, A. Ciaramella, P. Evangelista, *Il rito ordinario*, cit., p. 263.

[56] L'osservazione è di G. Carlino, A. Ciaramella, P. Evangelista, *Il rito ordinario*, cit., p. 264, i quali rilevano l'incongruenza del collegamento fra la determinazione del quantum del danno imputabile ai convenuti e l'esistenza di ipotesi di litisconsorzio necessario ai fini della valutazione incidentale dell'apporto al danno dei convenuti pretermessi, tanto più in quelle ipotesi in cui, anche ammessa l'esistenza di una situazione litisconsortile necessaria, risulterebbe fisiologico escludere la citazione di quei soggetti non assoggettabili alla giurisdizione contabile.

[57] Da ultimo si veda anche Corte conti, Sez. II giur. Centr. App., 20 giungo 2019, n. 226, in una rara ipotesi in cui, nell'ambito del giudizio di responsabilità, si è provveduto a definire i caratteri del litisconsorzio necessario sostanziale nei rapporti di illecito erariale al di fuori di quelli in tal senso qualificati dalla legge, si è poi subito disconosciuto l'incidenza di frequenza: in merito la Corte rileva che il litisconsorzio sussiste "oltre che nei casi espressamente previsti dalla legge, allorché l'azione tenda alla costituzione o al mutamento di un rapporto plurisoggettivo unico oppure all'adempimento di una prestazione indivisibile, incidenti su una situazione giuridicamente inscindibile, comune a più soggetti, sì da escludere che, senza il contraddittorio di tutte le parti interessate all'esito del giudizio, l'emananda sentenza possa essere di qualche pratica utilità per alcuna di esse", ma "tale eventualità è "di rara verificazione nel giudizio di responsabilità amministrativa".

[58] Per tale consolidato principio si vedano già Corte conti, Sez. Campania n. 2146/2011, n. 2007/2011, n. 1307/2011; Sez. Friuli Venezia Giulia n. 11/2014 e, successivamente alla formalizzazione del divieto di chiamata del giudice, Corte conti, Sez. I giur. Centr. App., 23 febbraio 2017, n. 60 e Corte conti Corte Sez. giur. Abruzzo, 30 aprile 2019, n. 17.

Volendo tracciare qualche conclusione sul punto, sembra possibile affermare che l'esplicitazione legislativa della possibile esistenza di un litisconsorzio necessario sostanziale contabile in cui si impone l'accertamento contestuale delle corresponsabilità, ammesso in un quadro di poteri del giudice fortemente contratto dal divieto di chiamata in giudizio ad integrazione del contraddittorio delineato dalla procura contabile, potrebbe non ritenersi una previsione inutile.

Per riconoscere a detta disposizione un significato positivo che consenta una interpretazione che vada oltre l'affermazione di una generale utilità di una valutazione delle corresponsabilità resa dal giudice incidenter tantum anche per gli assenti, potremmo pensare che il legislatore abbia inteso tracciare la strada ad una diversa interpretazione della personalità e della parzializzazione della responsabilità, proprio in ragione del principio generale del giusto processo contabile e del rispetto della pienezza della tutela e delle garanzie difensive delle parti.

In tutti quei casi, infatti, in cui lo sforzo di ricercare un litisconsorzio sostanziale necessario sia funzionale ad una presenza contestuale dei corresponsabili per l'impossibilità del giudice di poter operare, in capo ai presenti, una graduazione della responsabilità mediante una delibazione incidentale delle condotte dei corresponsabili assenti, allora diviene indispensabile che la parzialità della responsabilità venga intesa come sforzo di perfezionamento della tutela della parte convenuta.

La necessità di accertamento delle condotte di tutti i corresponsabili e la loro presenza in giudizio, diventa, allora, espressione del principio di cognizione piena sul fatto in capo al convenuto presente, in tutti quei casi in cui l'illecito erariale plurisoggettivo è imputabile a più corresponsabili rispetto ai quali il giudice non potrebbe calibrare bene la parte da addebitare a ciascuno dei primi[59].

La concreta quantificazione delle singole quote non deve, però, trasformarsi in un limite alle esigenze difensive dei soggetti convenuti nel giudizio, svantaggiati dall'assenza dei convenuti pretermessi.

In questo senso, quindi, l'affermazione legislativa che, pur in presenza di una responsabilità parzializzabile e personalizzabile, il litisconsorzio necessario sostanziale, non soltanto è configurabile, ma costituisce addirittura uno stimolo per la composizione del contraddittorio processuale nell'ambito del quale le singole corresponsabilità trovino una specifica definizione, implica, forse, suggerire al legislatore ed ai giudici che la ricerca della pluralità di parti processuali non è sempre inutile ai fini del corretto decidere, ma può, per contro, divenire la migliore soluzione per assicurare un giusto processo contabile, secondo i principi fatti propri dallo stesso codice.

[59] In tale direzione convergono anche le riflessioni di P. Simeon, *Principi del giusto processo*, cit. p. 54.

** La Convenzione sottoscritta nel 2018 tra il Dipartimento di Economia dell'Università Ca' Foscari ed il Dipartimento di Scienze Politiche dell'Università di Pisa, con il fine di riprendere la tradizione dei Convegni nazionali di contabilità pubblica, ha richiesto la individuazione di Referenti che andassero a costituire il Comitato scientifico cui affidare la cura e l'organizzazione dei Convegni ed il coinvolgimento delle Istituzioni nazionali e sovranazionali che si occupano sotto diversi profili del governo della finanza pubblica.*

Questo approccio interdisciplinare ha consentito di estendere la originaria Convenzione alla Banca D'Italia e alla Ragioneria Generale dello Stato, per cui l'attuale Comitato Scientifico dei Convegni di contabilità pubblica, è costituito da Alessandro Balestrino, *Michele Bernasconi, Giovanna Colombini, Stefano Campostrini, Marcello Degni, Pasquale Ferro, Pier Paolo Italia, Vanessa Manzetti.*

Publications Office

ISBN 978-88-9391-842-8